



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **NEWCOMMER s. r. o.**, sídlem Radlická 2343/48, Praha 5, zastoupené JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem, sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2021, č. j. 33416/21/ 5100-41453-712277, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2022, č. j. 14 Af 49/2021-62,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a řízení před městským soudem**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal ve dnech 17. 5. 2021 a 19. 5. 2021 celkem 8 zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, kterými uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty, která dosud nebyla stanovena, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2019 až 4. čtvrtletí 2020 a leden 2021 složením jistoty v souhrnné výši 4 785 054 Kč na depozitní účet správce daně. Žalovaný k odvolání žalobkyně zčásti změnil rozhodnutí správce daně (pouze co do

opravy zjevné chyby v psaní v datu počátku zdaňovacího období u jednoho ze zajišťovacích příkazů) a ve zbytku jej zamítl.

[2] Daňové orgány považovaly za pravděpodobné budoucí doměření daně, neboť žalobkyně se dle jejich závěrů zapojila do řetězce plnění, který byl zatížen podvodem na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Dále popsaly okolnosti, které dle jejich názoru odůvodňovaly obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Městského soudu v Praze, který žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[4] Městský soud měl podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů za splněné. Daňové orgány dopodrobna popsaly řetězce transakcí, v nichž chyběla uhrazená daň, jakož i zapojení žalobkyně do těchto řetězců. Městský soud měl také za to, že správcem daně popsaných osm zjištění (nestandardních okolností) týkajících se žalobkyně v souhrnu představovalo dostatečně silné podezření o jejím zapojení do daňového podvodu, jakkoliv samostatně jednotlivé indicie nemusí o zapojení žalobkyně vypovídat. Těmi byly: A. virtuální sídlo, B. absence provozovny, C. absence webových stránek, D. dřívější nedoplatky, které musely být předmětem vymáhání (tzn. nutnost vydat exekuční příkazy), E. skutečnost, že více než 80 % finančních prostředků bylo z bankovního účtu žalobkyně vybíráno v hotovosti, F. absence bezhotovostních plateb dodavatelům, ačkoliv mají zveřejněné bankovní účty, G. k vybírání v hotovosti či převodu finančních prostředků na účty třetích stran docházelo obratem či nejpozději do několika dnů poté, co byly finanční prostředky na její účty připsány, H. výše hotovostních výběrů nezřídka překračovaly výši zákonného limitu pro omezení plateb v hotovosti dle zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti. Soud se dále ztotožnil se závěry daňových orgánů, že z předložených daňových dokladů plyne, že docházelo k cílenému dělení fakturovaných částek, aby byl obejit zákon o omezení plateb v hotovosti.

[5] Co se týče otázky dobré víry žalobkyně v bezproblémovost dodavatelů, přisvědčil soud žalobkyni potud, že daňový subjekt nemůže být odpovědný za to, že je plnění zatíženo podvodem na DPH, pokud o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět neměl a nemohl. Pro účely vydání zajišťovacího příkazu se však subjektivní stránkou daňového podvodu správce daně zabývat nemusí. Komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Svůj závěr podpořil soud odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu. V dané věci se nicméně daňové orgány touto otázkou zabývaly, což dle soudu zvýšilo nezbytnost vydání zajišťovacích příkazů. Správce daně popsal objektivní okolnosti, které jej vedly k předběžnému závěru o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět mohla a měla (viz bod 4 odůvodnění zajišťovacích příkazů). Žalovaný také poukázal na to, že žalobkyně mohla zjistit některé varovné indicie týkající se rizikovosti obchodních partnerů; nadto ani přímé dodavatele žalobkyně nelze považovat za zcela bezproblémové a fungující korporace. Soud neshledal důvody, pro které by bylo na místě závěry daňových orgánů přehodnocovat.

[6] Taktéž námitky vztahující se k druhé podmínce pro vydání zajišťovacích příkazů – odůvodněné obavy o dobytost daně – shledal městský soud nedůvodnými.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

pokračování

[8] Stěžovatelka nesouhlasí s interpretací městského soudu, že pro vydání zajišťovacího příkazu není třeba zkoumat otázku subjektivní stránky, tedy vědomosti daňového subjektu o zapojení do řetězce plnění zatíženého podvodem na DPH. Stěžovatelka je přesvědčena, že rozsudek ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, z nějž městský soud vycházel, konstatuje možnost vydání zajišťovacího příkazu pouze při účasti daňového subjektu na daňovém podvodu v podobě, kdy odpočet DPH lze odejmout, tedy pouze při naplnění subjektivní stránky této účasti, tj. že dotyčný subjekt o takové účasti vědět měl a mohl.

[9] Stěžovatelka nikdy nezpochybňovala zjištění správce daně ve vztahu k subjektům, s nimiž nebyla v přímém obchodním kontaktu (a tedy zjištění týkající se chybějící daně v řetězci). Tato zjištění však nic nevypovídají o subjektivní stránce, která je definována obchodním vztahem mezi stěžovatelkou a jejím přímým dodavatelem. Samotná účast na plněních zasažených chybějící DPH je pro vydání zajišťovacích příkazů nedostatečná. Pro odnětí odpočtu DPH musí být dovozena právě ona povědomost, týkající se výhradně transakce mezi stěžovatelkou a jejími přímými obchodními partnery.

[10] Stěžovatelka tvrdí, že ze soudní judikatury vyplývá, že pro odepření odpočtu na DPH nepostačuje, pokud správce daně shromáždí skutečnosti týkající se obecné charakteristiky činnosti zúčastněných osob (tzv. „měkké“ skutečnosti). Ty musí být doplněny několika „tvrdými“ zjištěnými skutečnostmi, které se již týkají přímo transakce, z níž má být odepřen odpočet DPH. Ve stěžovatelčině případě jsou jediným takovým „tvrdým“ zjištěním hotovostní úhrady za přijatá plnění, ačkoliv za vlastní realizovaná plnění přijímala úhrady bezhotovostně, resp. výběr prostředků v hotovosti. Ostatní vytýkané skutečnosti mají čistě obecný charakter (absence provozovny či webových stránek, virtuální sídlo, dřívější nedoplatek na dani, který byl ovšem v naprosto zanedbatelné výši).

[11] Závěr městského soudu, že naplnění subjektivní stránky je pro vydání zajišťovacího příkazu irelevantní, nelze dovodit ze žádného z jím uváděných rozsudků Nejvyššího správního soudu a jedná se o nepřípustné rezignování na soudní ochranu práv.

[12] Bez naplnění subjektivní stránky (vědomostního testu) nemůže dojít k odepření nároku na odpočet DPH (tedy jeho doměření), a tedy bez posouzení této otázky a bez předestření skutečností z nichž lze naplnění subjektivní stránky dovozovat, nemůže obstát ani zajištění daně. Je přitom irelevantní, že o odepření odpočtu pro vědomou účast na řetězci plnění zasaženém podvodem na DPH je s konečnou platností rozhodnuto až v rámci nalézacího daňového řízení.

[13] Výklad, který zastává stěžovatelka, vyplývá dle jejího názoru i z metodického pokynu Finanční správy ČR k postupu správce daně při vydání zajišťovacího příkazu, č. j.:16255/21/7700-00130-711462, který cituje.

[14] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným městským soudem. Polemiku stěžovatelky uvedenou v kasační stížnosti považuje za nadbytečnou, neboť správce daně i žalovaný se objektivními okolnostmi (subjektivní stránkou) podvodu na DPH zabývali. Daňové orgány posoudily uvedenou otázku v souladu s požadavky judikatury i metodického pokynu a adekvátně se věnovaly hodnocení indicií, které nasvědčovaly tomu, že účast stěžovatelky na popsáném daňovém podvodu nebylo možno označit za nahodilou a související úvahy správce daně za nepodložené.

[15] Stěžovatelka dle žalovaného v kasační stížnosti nerozlišuje mezi odlišnostmi nalézacího řízení a řízení o zajištění daně. V řízení o zajištění daně není dán prostor pro to,

aby bylo se 100% jistotou stanoveno, že daňový subjekt o podvodu věděl, resp. vědět mohl a měl.

[16] K námitce, že jako podezřelá okolnost vztahující se přímo k plnění zasaženému podvodem na DPH byly identifikovány pouze výběry finančních prostředků v hotovosti, žalovaný uvádí, že i další okolnosti, které daňové orgány identifikovaly jako pochybné, vypovídají o vztahu mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli, ačkoliv mohou být obecnějšího rázu. Stěžovatelka za zdanitelná plnění, jejichž přijetí od dodavatelů vykazala, nehradila bezhotovostně, ačkoliv tak činit mohla, a sama přijímala za uskutečněná zdanitelná plnění peněžní prostředky bezhotovostně; je tak zjevná odlišnost při úhradách. Stěžovatelce měly zdanitelná plnění poskytovat společnosti, které se nijak neprezentovaly prostřednictvím internetu a dle veřejně dostupných zdrojů neplnily své zákonné povinnosti, když ve sbírce listin obchodního rejstříku nezveřejňovaly účetní závěrky, současně se jednalo o společnosti sídlící na adresách s velkým počtem sídel dalších ekonomických subjektů (virtuální sídlo), bez provozovny. Dle názoru žalovaného tyto skutečnosti v souhrnu předběžně vypovídají o tom, že stěžovatelka o podvodu na DPH mohla a měla vědět, a to i přes to, že některé jsou menšího významu či nejsou v rozporu se zákonem.

### III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Podle § 167 odst. 1 daňového řádu *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.*

[20] Primárním důvodem obav správce daně bylo v projednávané věci zapojení stěžovatelky v obchodních řetězcích vytvořených za účelem neodvedení daně z přidané hodnoty.

[21] V rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„...účast na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně.“*

[22] Podle ustálené judikatury pro splnění prvního předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu (tj. přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena) zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (rozsudek ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, bod 35; dále srov. např. rozsudek ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, bod 18, či ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48, bod 34).

[23] V rozsudku č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, na který stěžovatelka odkazuje, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně*

pokračování

*prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, ve smyslu judikatury Soudního dvora EU týkající se karuselových podvodů (viz shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu totiž není, zda finanční úřad unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze zcela jednoznačně vyloučit možnost pouze nevědomého a nedbalostí nezatíženého zapojení stěžovatelky do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně. (zvýraznění doplněno).*

[24] Výše uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu zcela odpovídá na stěžovatelčiny námitky. Jakkoliv s ní lze souhlasit, že nepřiznat nárok na odpočet DPH je možné pouze v případě zapojení daňového subjektu do daňového podvodu, o němž věděl či vědět mohl a měl, tento důkazní standard vycházející z judikatury SDEU se v plném rozsahu uplatní v řízení o stanovení daně. Jak správně poukázal žalovaný, pro vydání zajišťovacího příkazu vyžaduje zákonná úprava vyložená judikaturou Nejvyššího správního soudu pouze existenci přiměřené pravděpodobnosti, že bude daň stanovena, a to s ohledem na předběžný a dočasný charakter zajišťovacího příkazu. Z citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 213/2016-28 jasně vyplývá, že pro účely vydání zajišťovacího příkazu není správce daně povinen jasně a bez pochybností prokázat vědomou účast daňového subjektu na podvodu DPH.

[25] Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již dříve jednoznačně uvedl, že pro vydání zajišťovacích příkazů bude významná již *samotná účast* daňového subjektu v podvodném řetězci. Namítá-li stěžovatelka, že takovou účastí je myšlena pouze vědomá účast, na jejímž základě může dojít k odepření nároku na odpočet DPH ve smyslu judikatury SDEU, výše uvedené rozsudky jasně vysvětlují, že tomu tak není. Pro vydání zajišťovacího příkazu je dostatečná taková účast, která *potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH.*

[26] Tyto závěry není možné interpretovat tak, že vědomost daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu je pro řízení o zajištění daně zcela irelevantní, jak to kategoricky učinil městský soud, ovšem intenzita, resp. míra důkazu, s jakou musí správce daně tuto otázku zjišťovat pro účely vydání zajišťovacího příkazu je mnohem nižší, než důkazní standard, který vyžaduje judikatura SDEU pro možnost odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce.

[27] V projednávané věci správní orgány správně předstřely okolnosti, z nichž vyplývalo, že řetězec transakcí, jehož se stěžovatelka účastnila, byl zasažen podvodem na DPH, chybějící daň i stěžovatelčinu roli v uvedeném řetězci. Současně poukázaly také na indicie, z nichž dovozovaly, že stěžovatelka se nenacházela v daných řetězcích nahodile a bez naprosté znalosti obchodních toků a partnerů. Žalovaný se otázkou vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu s odkazem na zjištění správce daně zabýval např. v odst. 28 svého rozhodnutí, v němž uvedl, že stěžovatelka za plnění přijatá od dodavatelů neplatila bezhotovostně, ačkoliv tak činit mohla a ačkoliv sama přijímala za uskutečněná zdanitelná

plnění platby bezhotovostně. Plnění jí měly poskytovat společnosti, které se nijak neprezentovaly prostřednictvím internetu, nezveřejňovaly účetní závěrky, sídlily na adresách s velkým množstvím sídel jiných společností a neměly provozovnu. Jednalo se přitom o jasně zjiřitelné signály o rizikovosti obchodních partnerů. Pokud na takovou obchodní spolupráci stěžovatelka přesto přistoupila, musí nést rizika s tímto krokem spjatá.

[28] Uvedené odůvodnění dle Nejvyššího správního soudu dostojí požadavkům vyjádřeným ve výše citované judikatuře, neboť z něj lze učinit závěr, že stěžovatelce může být na základě její účasti v podvodném řetězci potenciálně doměřena DPH. Detailní prokazování její zaviněné účasti na podvodu včetně otázky opatření, která stěžovatelka přijala, aby takové účasti zabránila, je však otázkou nalézacího řízení.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[29] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 10. října 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.  
předseda senátu