



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Central Europe Mark s. r. o.**
sídlem Hlavní třída 87/2, 737 01 Český Těšín
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
sídlem Sluneční nám. 14/2588, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 37964/20/5100-41456-711929 ze dne 2. 10. 2020,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 4. 12. 2020 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 37964/20/5100-41456-711929 ze dne 2. 10. 2020, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 2998995/20/3202-80546-801542 ze dne 27. 7. 2020. Prvostupňovým rozhodnutím bylo žalobci uloženo k zajištění dosud nestanovené DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015 uhradit částku 1 316 670 Kč. (Vůči žalobci byl vydán již 19. 6. 2015 první zajišťovací příkaz na částku 13 556 641 Kč, následně byla 14. 7. 2015 zahájena daňová kontrola; dne 5. 12. 2019 bylo rozhodnuto o snížení výše zajištění o částku 6 084 162 Kč.)
2. Žalobce v žalobě zdůraznil délku trvání daňové kontroly a namítal chybné posouzení jak pravděpodobnosti stanovení daně, tak i svých majetkových poměrů.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 1. 3. 2021 zrekapituloval průběh řízení, námitky žalobce odmítl a navrhl zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 155/2020-48 ze dne 13. 10. 2021 žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce byl uvedený rozsudek Nejvyšším správním soudem zrušen, a to rozsudkem č. j. 3 Afs 403/2021-29 ze dne 31. 1. 2024. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud neposkytl žalobci dostatečnou lhůtu k přípravě na jednání.
5. U následných jednání dne 24. 4. 2024 a 22. 5. 2024 žalobce nově uvedl, že na věc by měly být aplikovány závěry rozsudku ve věci *Kemwater*. Žalovaný měl zato, že napadené rozhodnutí ob stojí a poukázal na předběžný charakter zajišťovacího příkazu.
6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Ze správního spisu soud zjistil, že Finanční úřad pro Hlavní město Prahu zajišťovacím příkazem č. j. 4548600/15/2011-00540-105447 ze dne 19. 6. 2015 uložil žalobci, aby zajistil úhradu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 složením jistoty ve výši 13 556 641 Kč. Daňová kontrola byla zahájena 14. 7. 2015; v jejím průběhu došlo ke změně sídla žalobce. Protože Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zjistil v průběhu daňové kontroly skutečnosti, pro které předpoklad doměření daně z titulu neprokázání naplnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu zčásti již netrvá (úřední záznam č. j. 4034716/19/3212-80541-806069 ze dne 4. 12. 2019), vydal rozhodnutí o změně zajištěné částky č. j. 4034925/19/3212-80541-86069 ze dne 5. 12. 2019, jímž bylo rozhodnuto o snížení původní výše zajištění o částku 6 084 162 Kč, u které již netrval důvodný předpoklad doměření daně. Současně správce daně v rámci téhož rozhodnutí zvýšil původní výši o částku 1 316 670 Kč. Rozhodnutí o změně zajištěné částky bylo změněno rozhodnutím žalovaného č. j. 26748/20/5100-41456-711233 ze dne 20. 7. 2020. Uvedeným odvolacím rozhodnutím bylo aprobováno snížení původní výše zajištění, nikoli však zvýšení původní výše zajištění. Správce daně v návaznosti na toto rozhodnutí vydal dne 27. 7. 2020

zajišťovací příkaz, kterým žalobci uložil k zajištění dosud nestanovené DPH uhradit částku 1 316 670 Kč. Důvodem tohoto zajišťovacího příkazu byly pochybnosti, jež správci daně vyvstaly ohledně dodávek zboží žalobcem společností PROcar media, s. r. o. (dále též jen „PROcar“) na Slovensku. Proti tomuto zajišťovacímu příkazu brojil žalobce odvoláním, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.

8. Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) 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.

9. Podle § 167 odst. 2 d. ř. zajišťovacím příkazem správce daně uloží daňovému subjektu úhradu v příkazu uvedené částky.
10. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.
11. Soud se následně zabýval (1) splněním zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu ve světle původních žalobních námitek, a následně (2) dopadem v mezidobí vydaných rozsudků ve věcech *Kemwater ia B2 Energy* na projednávanou věc.

(1) Ke splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu

12. Při posuzování zákonnosti zajišťovacích příkazů, resp. odvolacích rozhodnutí proti těmto příkazům, je třeba brát v potaz velmi specifický charakter těchto instrumentů daňové správy. Jejich vydání musí být založeno na dvojí úvaze – jednak ve směru, jaká bude budoucí hospodářská situace daňového subjektu, jednak jaká je pravděpodobnost budoucího stanovení, resp. budoucí splatnosti daně. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (rozsudky Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 8/2015-69 ze dne 13. 8. 2015 a Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 d. ř. je 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 27/2014-31 ze dne 16. 4. 2014). Na druhou stranu nelze ztrácet ze zřetele povahu typu rozhodnutí, jakým zajišťovací příkaz je, a zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně ve smyslu daňového řádu dochází k jeho vydání, což se nutně odráží v odůvodnění zajišťovacího příkazu a ve skutkových důvodech, o které se opírá. Tím, že se jedná o předstižné opatření, nutně pracuje toliko s určitou mírou pravděpodobnosti; byť i tato musí dosahovat určité intenzity tak, aby zásah orgánu finanční správy nebyl disproporční vůči právu daňových subjektů na pokojné užívání majetku, garantovaném v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 75/2014-230 ze dne 17. 9. 2015). Zajišťovací příkaz je z jedné strany nejzazším a operativním prostředkem při správě daní a poplatků, na druhou stranu je však také současně jediným efektivním prostředkem, který je s to zabránit budoucí nedobytnosti daňových

pohledávek (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 101/2013–26 ze dne 28. 11. 2013).

13. Žalobce v žalobě konstatoval, že pořídil od svého polského dodavatele Tacon, Sp. z o. o. v únoru 2015 zboží, které dodal svému slovenskému odběrateli PROcar. Při jeho zdanění využil zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř EU formou třístranného obchodu podle čl. 141 a násl. směrnice Rady č. 2006/112/ES. Správce daně dospěl v rámci daňové kontroly, probíhající už šestým rokem, k závěru, že žalobce neprokazuje, že zboží bylo dodáno PROcar v rámci třístranného obchodu, a z toho dovodil ztrátu nároku žalobce na využití zjednodušeného postupu při dodání zboží uvnitř území EU. Tím odůvodnil předpokládané budoucí stanovení daňové povinnosti žalobci.
14. Žalobce předně namítl, že daňová kontrola probíhá již šestým rokem. Poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu, uvedené v rozsudku č. j. 7 Afs 423/2018-54 ze dne 23. 4. 2020, kdy tento uvedl: „...v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti fixovat, že daň bude skutečně v budoucnu stanovena, a lze oprávněně požadovat, aby indicie ke skutečnému budoucímu stanovení daně byly relativně silné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 67/2017 - 40).“ Za dané situace žalobce namítá, že po šesti letech daňové kontroly již nelze hovořit o zjišťování indicií, důvodně nasvědčujících budoucímu stanovení daně, ale je nezbytné vycházet ze skutečně provedeného dokazování v rámci daňové kontroly.
15. K uvedené námitce žalovaný uvedl, že z odkazované judikatury neplyne povinnost správce daně po určité době trvání daňové kontroly prokázat skutkový stav, na němž je založen předpoklad stanovení daně; ostatně i žalobcem zmíněný rozsudek č. j. 7 Afs 67/2017-40 ze dne 19. 4. 2018 hovoří stále o indicích, nikoliv o důkazech. V projednávané věci již podstatná část dokazování proběhla, kdy žalobci byly postupně zaslány tři výzvy k rozptýlení pochybností správce daně. Míra jistoty, s jakou byl skutkový stav zjištěn, zcela odpovídá stádiu daňové kontroly, ve kterém byl zajišťovací příkaz vydán.
16. Soud nepochybně, že délka daňové kontroly se v projednávané věci vymyká běžné délce daňových kontrol, nicméně jak konstatoval už v rozsudku č. j. 22 A 132/2016-63 ze dne 9. 11. 2017, týkajícím se totožné daňové kontroly, ani zákon, ani interní pokyny Ministerstva financí maximální délku daňové kontroly nestanovují. Z žalobcem citované judikatury plyne, že s postupem daňové kontroly se zvyšují nároky na sílu indicií, které činí podklad pro úvahu správce daně o naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nicméně – shodně se žalovaným – soud v uvedené judikatuře nevidí závěr, že by po určité době bylo třeba prokazovat skutkový stav stejně, jako při rozhodování o doměření daně. Míra síly indicií předestřených žalovaným dle soudu odpovídá stádiu daňové kontroly (v kontextu všech dalších okolností případu), neboť jakkoli daňová kontrola trvá nebývale dlouho, předestřené indicie – jak jsou rozebrány v reakci na žalobní body níže – jsou dostatečně silné. Soud dále podotýká, že míra požadované síly indicií, nasvědčujících budoucímu stanovení daně, není závislá jen na délce probíhající daňové kontroly, kdy s během času narůstá, ale kupříkladu též i na korelaci s indicemi, nasvědčujícími budoucí nedobytnosti daně, kdy se stoupající silou těchto indicií požadovaná míra prvně zmiňovaných indicií klesá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze dne 7. 1. 2016, publ. pod č. 3368/2016 Sb. r. NSS). A právě indicie, nasvědčující budoucí nedobytnosti daně, jsou v projednávané věci velmi silné (v podrobnostech viz níže).

17. Žalobce dále namítl, že závěr orgánů finanční správy, že žalobce neprokázal dodání zboží PROcar, nemá oporu ve spise. Žalovaný tvrdí, že zboží bylo dodáno do skladu TOPTRANS EU a. s. v Nitře a současně nebylo převzato PROcar. V rámci daňové kontroly nebylo prokázáno, že by zboží bylo dodáno někomu jinému, současně nebylo vyvráceno, že by razítka a podpisy na mezinárodních nákladních listech CMR potvrzujících převzetí zboží nebyly pravé (otázku jejich pravosti správce daně neučinil předmětem dokazování). Jestliže žalobce předložil uvedené listy, bylo na správci daně tyto důvodně zpochybnit, příp. vyvrátit. Odkaz na pochybnosti ohledně dodání zboží v odst. 24-26 napadeného rozhodnutí nedopovídá rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobce odkazuje na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 21/2013-66 ze dne 22. 8. 2013, z něž zdůrazňuje, že „*správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno*“. Z napadeného rozhodnutí nelze seznat, co konkrétně žalovaný vyvrací ve vztahu k CMR, zda věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, a nelez seznat, co konkrétně žalovaný osvědčil.
18. Žalovaný k dané námitce uvedl, že zjistil skutečnosti zakládající pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených důkazních prostředků. Zrekapituloval uvedené skutečnosti, jak jsou popsány v napadeném rozhodnutí. Zdůraznil, že povinností správce daně není prokázat, že zboží bylo dodáno jiné společnosti. Poukázal na odlišnosti projednávané věci oproti rozsudkům, citovaným žalobcem; uvedl, že v projednávané věci nepanují pochyby o dodání zboží do jiného

členského státu, ale o dodání deklarovanému odběrateli, a dále že žalobce nenavrhuje žádné nové důkazy, jen tvrdí, že jím dosud předložené postačují.

19. Se stanoviskem žalovaného se soud zcela ztotožňuje. Jak plyne i ze žalobcem citované judikatury, povinností žalovaného není prokázat jinou skutkovou verzi (komu bylo dodáno), ale prokázat skutečnosti, které znevěrohodňují tvrzení a důkazy žalobce. Proto také není na žalovaném vysvětlovat rozpory v důkazech, ale je na žalobci pochybnosti plynoucí z těchto rozporů rozptýlit. Své povinnosti žalovaný dostál. Žalovanému postačí uvést konkrétní skutečnosti, které odporují obsahu listů CMR a nemusí uvádět, jak došlo k jejich případnému podvržení, jak si snad představuje žalobce. Tyto konkrétní skutečnosti jsou v napadeném rozhodnutí uvedeny – rozpor mezi smlouvou (podepsanou osobou odlišnou od jednatele společnosti PROcar) a následným postupem při plnění, to že bylo dodáváno na místo, které nebylo smlouveno, kde zboží přijímala společnost odlišná od odběratele, o které ani žalobce netvrdí, že by byla ve smluvním vztahu s deklarovaným odběratelem, přičemž platby nepocházejí z účtu deklarovaného odběratele, ale třetí osoby. Z napadeného rozhodnutí zcela jasně plyne, že je zpochybněna věrohodnost předložených důkazů, a to ve vztahu k tvrzení o odběrateli žalobce. Nadto i sama pochybnost ve vztahu k pravosti listů CMR je podpořena jednak skutečností, že nesou razítka deklarovaného odběratele, ačkoli bylo zjištěno, že zboží přebíral zaměstnanec jiné společnosti (skladovatele TOPTRANS EU), jednak zjištěními ve vztahu k jiným obchodním případům žalobce, kde se listy CMR ukazují jako nepravé.

20. Žalobce dále namítal, že žalovaný pochybil, když žalobce předem neseznámil se svým odlišným právním hodnocením aplikace české, resp. slovenské právní úpravy pro posouzení naplnění podmínek osvobození od daně při trojstranném obchodu. Žalobce se dovolává ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu a jeho výkladu, provedeného Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 10 Afs 173/2017-58 ze dne 30. 7. 2020, jenž navazuje na rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 438/2017-52 ze dne 26. 6. 2020; v něm soud mj. uvedl, že dospěje-li odvolací orgán k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivní rozhodnutí žalovaného v neprospěch odvolatele, není možné, aby se odvolatel dozvěděl o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení poprvé až z rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí.
21. K uvedené námitce žalovaný uvedl, že pro výsledek řízení je zásadní neprokázání jedné z definičních podmínek třístranného obchodu, a tou je uskutečnění druhé z deklarovaných transakcí. Tato podmínka je shodně zakotvena jak v české, tak i ve slovenské úpravě. Žalovaný pouze konstatoval, že ani žalobcem navrhovaná aplikace příslušných ustanovení slovenského zákona by na věc neměla žádný vliv. Z citované judikatury je zřejmé, že jejím smyslem je zajistit, aby daňovému subjektu nebyla dána možnost obrany až v řízení před soudem, a to v důsledku překvapivého obsahu odvolacího rozhodnutí. Takováto situace v projednávané věci nenastala.
22. S obranou žalovaného se soud ztotožňuje. Správní soudy jsou povolány k ochraně veřejných subjektivních práv a tato jejich úloha determinuje jejich posuzování procesních postupů ve správních řízeních. Za situace, kdy předmětný nový právní názor nemá vliv na věc samu, protože podstata rozhodnutí spočívá jinde (v neprokázání jedné ze dvou transakcí nutných pro třístranný obchod), nemohlo by mít seznámení daňového subjektu s předmětným právním názorem žalovaného a případná možnost s ním polemizovat žádný vliv na výsledek řízení. Žalovaný pouze k odvolací námitce žalobce uvedl, jak by vyložil slovenskou úpravu, pokud by vůbec na věc dopadala, přičemž trval na tom, že na věc vůbec nedopadá.
23. Žalovaný dále argumentoval, že byly splněny podmínky dle slovenské úpravy. Tato argumentace je však bezpředmětná, jestliže se slovenská úprava neuplatní.
24. Žalobce dále namítal, že i kdyby správce daně neuznal splnění podmínek dle slovenské úpravy, pak by i tak nedošlo k fikci místa zdanitelného plnění dle § 11 odst. 2 ZDPH. Žalovaný vycházel ze skutkového závěru, že žalobce neprokázal, že by zboží bylo předmětem daně na Slovensku. Skutečnost, že zboží bylo na Slovensku předmětem daně, je však prokázána samotným zněním slovenského zákona č. 222/2004 Zb., o dani z přidané hodnoty. Žalovaný však nesprávně po žalobci požaduje, aby prokázal, že konkrétní osoba na Slovensku daň přiznala. Tato povinnost byla však zavedena až novelou zákona č. 80/2019 Sb. Žalobce nestíhala povinnost prokázat, že byla splněna povinnost přiznat daň nebo plnění v členském státě ukončení přepravy, ale pouze prokázat, že porízení zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení přepravy zboží. Žalobce dále napadl závěr žalovaného, že je oprávněn nárok na odpočet daně žalobci neuznat dle výkladu směrnice podaného Soudním dvorem EU v rozsudku ze dne 22. 4. 2010 ve spojených věcech C-536/08 a C-539/08 (rozsudek *Facet*). Nedůslednost národního zákonodárce při implementaci směrnice však nemůže jít k tíži žalobce jakožto daňového subjektu. Nelze ani uplatnit eurokonformní výklad, neboť tento nemůže být *contra legem*.
25. Žalovaný k dané námitce zdůraznil, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění třístranného obchodu. Pokud jde o otázku, zda žalobcem mělo být s ohledem na znění ZDPH prokázáno

přiznání daně, nebo pouze skutečnost, že plnění mělo být v jiném členském státě předmětem daně, odkázal žalovaný na rozsudek ve věci *Facet*. Z něj jasně plyne, že znění směrnice odpovídající rozhodnému znění zákona nutno vyložit tak, že nepostačí pouhá právní kvalifikace transakce jako předmětu daně, ale musí být prokázáno, že daň byla vskutku přiznána a zaplacená. Protože dikce předmětných ustanovení směrnice a ZDPH byla shodná, nelze z následujících novelizací č. 170/2017 Sb. a 80/2019 Sb. dovozovat vadnou implementaci směrnice. Závěry žalovaného neplynou z přímého účinku směrnice, ale ze znění ZDPH. Uvedené dokládá i rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 111/2018-32 ze dne 13. 6. 2019.

26. Se stanoviskem žalovaného se soud ztotožňuje. Výklad podaný žalovaným není výkladem *contra legem*, ale je výkladem eurokonformním. Totožný výklad shodně znějícího ustanovení směrnice provedl i Soudní dvůr EU v citované věci *Facet*. Nejvyšší správní soud se k dané otázce vyjádřil mj. v rozsudku č. j. 3 Afs 277/2019-58 ze dne 30. 6. 2021, kdy uvedl, že „(...) § 11 odst. 2 zákona o DPH přesně odpovídá čl. 41 směrnice, respektive čl. 28b části A odstavci druhému šesté směrnice. V daném případě tedy nejde o to, že by česká vnitrostátní úprava správně neprovedla směrnici. (...) Ze skutečnosti, že zákonem č. 107/2017 Sb. byl novelizován § 11 odst. 2 zákona o DPH tak, aby výslovně odrážel závěr rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, nelze dovozovat, že předchozí znění zákona o DPH představovalo nesprávnou transpozici směrnice. Zákonodárce tím pouze výslovně upravil vztah mezi dvěma konkurujícími mechanismy, který již byl nicméně vyjasněn rozsudkem SDEU, a to ve snaze přispět k právní jistotě a větší informovanosti adresátů právního předpisu.“
27. Žalobce se dále domáhal toho, aby se soud seznámil s vyhledávací částí spisu, zda v ní nejsou písemnosti relevantní pro odůvodnění zajišťovacího příkazu. Soud v této části nic relevantního nenalezl. Ostatně napadené rozhodnutí je postaveno na absenci prokázání skutečností ze strany žalobce, nikoli na skrytém vědění správce daně.
28. Pokud se týče budoucího ohrožení výběru daně, žalobce namítl, že správce daně nedostatečně zkoumal jeho majetkové poměry; zdůraznil, že žalovaný sám přiznal, že nemůže posoudit, jaké byly majetkové poměry žalovaného po provedeném snížení zajištěné částky, čímž sám přiznává nepřezkoumatelnost závěrů o nedobytnosti daně.
29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě k otázce budoucího ohrožení výběru daně předně konstatoval, že žalobce v podaném odvolání nerozporoval důvody, z nichž správce daně dovozoval budoucí nedobytnost daně, a převážně tvrdil, že za jeho ekonomickou situaci je zodpovědný správce daně. V žalobě vytrhává z kontextu jednotlivá tvrzení žalovaného, která relativizuje; zásadní zjištění ponechává bez povšimnutí. Poukázal na to, že pokud by byl žalobci z předchozího snížení

zajištění vyplácen vratitelný přeplatek, žalobce nedisponoval ani účtem, na nějž by mohl být poukázán.

30. Soud se s touto obranou ztotožňuje. Žalobní tvrzení o neposouzení poměrů je zjevně vyrváno z kontextu, kdy žalovaný slovy o nemožnosti posouzení jen reaguje na vágní a zcela obecná tvrzení žalobce; rozhodně tím nekonstatuje nedostatečnost vlastních skutkových zjištění. Soud připomíná zásadní skutečnosti zjištěné orgány finanční správy, a to zejména naprostý útlum ekonomické činnosti žalobce, který trvá již od dubna 2017, kdy žalobce nevykázal uskutečnění jakéhokoli zdanitelného plnění; žalobce nemá nemovitý ani cennější

movitý majetek, nemá zaměstnance a nemá zřízen účet, vykazuje toliko pohledávky s pochybnou dobytností. Žalobce navíc nikdy neuskutečnil žádnou dobrovolnou platbu na úhradu jistoty stanovené prvním zajišťovacím příkazem. Orgány finanční správy zcela správně vyhodnotily, že za takové situace nelze očekávat od žalobce dobrovolnou úhradu daně, navíc vratitelný přeplatek, který by nemohl být vyplacen na účet žalobce, by se stal nedohledatelným.

31. Žalobce dále namítá, že žalovaný nepodloženě spekuluje o dobytnosti pohledávek žalobce ve výši 7 990 000 Kč. Porovnání účetních závěrek je dle žalobce nepostačující; správce daně mohlo uvedené pohledávky během dlouhé daňové kontroly prověřit. Pokud výše těchto pohledávek nebyla řádně zpochybněna, mělo být vycházeno z jejich účetní hodnoty.
32. K uvedené námitce žalovaný uvedl, že jeho závěr je podložený a legitimní. Jestliže žalobce nevykonává ekonomickou činnost a výše jeho pohledávek se nemění, je logický závěr, že se jedná o stále tytéž pohledávky. Jestliže uvedené pohledávky nebyly uhrazeny v průběhu tří let, je důvodné pochybovat o jejich dobytnosti.
33. S uvedenou obranou soud souhlasí. V kontextu celkového dlouhodobého útlumu činnosti žalobce je nadbytečné provádění dalších zjišťování ohledně pohledávek, které nejsou dlouhodobě hrazeny a jejichž výše se nemění. Ostatně žalobce sám neuvádí nic, co by závěrům správce daně neodpovídalo.
34. Žalobce se dále ohradil proti konstatování, že nevykonává ekonomickou činnost. Tvrdil, že sice neuskutečňuje zdanitelná plnění, ale ekonomickou činnost vykonává. Pokud by ekonomickou činnost nevykonával, měl by správce daně povinnost zrušit jeho registraci plátce daně.
35. Žalovaný k tomu uvedl, že je bez významu, zda žalobce má být registrován k DPH či nikoliv. Rozhodné je, že neposkytuje zdanitelná plnění, z nichž by mohl dosahovat zisku, z něhož by mohl uhradit předpokládanou daňovou povinnost.
36. S uvedenou obranou žalovaného se soud naprosto ztotožňuje.
37. Žalobce namítl též, že se žalovaný nikterak nevypořádal s námitkou spoluzavinění žalovaného na paralyzaci jeho podnikatelské činnosti vydáním předchozího nedůvodně vysokého zajišťovacího příkazu.
38. Uvedenou námitku žalovaný vypořádal naprosto vyčerpávajícím způsobem tím, že uvedená skutečnost je pro nynější řízení zcela bez relevance, neboť to není skutečnost, s níž by ustanovení § 167 spojovalo jakékoli následky. Navíc je zcela správný poukaz žalovaného na to, že první zajišťovací příkaz byl shledán i v soudním přezkumu správným; nelze proto nic dovodit ani z hlediska obecných zásad, týkajících se důsledků nesprávných úředních postupů.
39. Žalobce dále namítl, že nebylo zohledněno snížení závazků vůči správci daně z titulu snížení neodůvodněné výše zajištění.
40. Žalovaný k tomu uvádí, že se k dané věci vyjádřil v odst. 54 napadeného rozhodnutí, kde poukazuje na charakter žalobcových závazků.
41. S uvedenou obranou žalovaného se soud naprosto ztotožňuje. Žalobce nadto neuvádí žádnou skutečnost, která by nasvědčovala tomu, že by snížení výše zajištění mělo relevantní

vliv na jeho ekonomickou situaci. S ohledem na to, že žalobce nic konkrétního neuvádí a s ohledem na celkovou ekonomickou situaci žalobce by jakékoliv hlubší zkoumání v tomto ohledu bylo zjevně nadbytečné.

42. Žalobce dále namítl, že orgány finanční správy opomenuly, že žalobce má ve svém majetku pohledávku za správcem daně z titulu úroku z přeplatku tvořeného úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky nedůvodného zajištění ve výši 6 084 162 Kč za období od června 2015 do prosince 2019 v přibližné výši 7,6 milionů Kč, která je odškodněním za neoprávněně zadržovanou částku úhrady zajišťovacího příkazu, který se ukázal být nesprávným. Úrok z přeplatku vzniká ze zákona a jeho existence není podmíněna evidencí na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Žalobce nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že se nemůže jednat o přeplatek, neboť vymožené prostředky byly správcem daně drženy na základě zákonného vykonatelného rozhodnutí a odvolává se na rozsudek SDEU ve věci C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 ze dne 18. 12. 1997 (*Garage Molenbeide*) a judikatury NSS, týkající se nevyplácní nadměrného odpočtu při jeho prověřování.
43. K této námitce žalovaný uvedl, že trvá na tom, že žalobcem tvrzená pohledávka neexistuje. Odkazované rozsudky pokládá za nerelevantní, neboť v souladu se zákonem stanovenou částku jistoty na úhradu nestanovené daně nelze ztotožňovat se zadržováním nadměrného odpočtu. Žalovaný dále zdůraznil, že snížení zajištění se týkalo z převážné většiny části, která vůbec nebyla vymožena.
44. Soud k tomu uvádí, že právní konstrukt žalobce, na jehož základě dovozuje existenci přeplatku, neplyne jednoznačně ani ze zákona, ani z dosavadní judikatury. Žalobcova argumentace se nese toliko v dovozování analogií, které žalovaný odmítá s poukazem na rozdílnost skutkových i právních okolností nynějšího a judikovaných případů. (Ostatně soudu je z úřední činnosti známo, že spor o uvedený úrok byl před ním předmětem samostatného řízení pod sp. zn. 25 Af 25/2021 a nyní je projednáván Nejvyšším správním soudem. Jedná se tedy o sporné aktivum.) Soud považuje za důležité podtrhnout obranu žalovaného i co do výše reálně vzniklého nároku na vrácení zajištěné částky. Žalobce totiž vypočítává svůj úrok z nominálního, nikoli reálného přeplatku z titulu snížení zajištění daně. Tento reálný přeplatek činil pouhých 383 458, 23 Kč. I kdyby byla argumentace žalobce správná, výše jeho úroku by byla mnohem nižší, a navíc by na ni mohlo být vztaženo vše, co bylo vztaženo k samotnému přeplatku z titulu snížení zajištění daně (tedy zejména vysoká pravděpodobnost zmaření jeho budoucího výběru správcem daně s ohledem na neexistenci účtu žalobce a jeho ekonomickou neaktivitu).
45. Žalobce namítal i nesprávnost závěru o nezbytnosti okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu dle § 103 ZDPH. Žalovaný dle žalobce nesprávně vycházel z toho, že přeplatek vzniklý snížením zajištění byl povinen vrátit do 4. 8. 2020. Žalobce však má za to, že jestliže rozhodnutí o snížení zajištění nabylo právní moci 4. 8. 2020, běžela 15denní lhůta pro vrácení přeplatku do 19. 8. 2020. Pokud byl zajišťovací příkaz vydán 27. 7. 2020, mohl být do datové schránky doručen nejpozději 6. 8. 2020 (fakticky se tak stalo již 4. 8. 2020). V žádném případě tak nemohlo dojít k povinnosti správce daně vrátit přeplatek ve výši 383 458, 23 Kč dříve, než došlo k doručení zajišťovacího příkazu. Žalobce dále namítal, že nejistotě, spojené s doručováním, se mohl správce daně vyhnout zvolením formy doručení při úkonu (krátkou cestou), což je forma přednostní.

46. Žalovaný k uvedeným námitkám proti aplikaci § 103 ZDPH uvedl, že vzhledem k tomu, že z rozhodnutí o snížení zajištění vyplynula povinnost výlučně správci daně a správce daně je vázán rozhodnutím od okamžiku jeho vydání, vznikl žalobci přeplatek ke dni vydání rozhodnutí o odvolání, nikoli až doručením rozhodnutí žalobci. Tento výklad je pro žalobce každopádně

příznivější. Nakonec dodal, že důvodů pro aplikaci § 103 ZDPH bylo více a odkázal na odst. 62 a 63 napadeného rozhodnutí.

47. Soud obranu žalovaného akceptuje. I komentářová literatura přisvědčuje názoru, že jestliže novým rozhodnutím o zajištění vznikne vratitelný přeplatek, je správce daně povinen jej vrátit do 15 dnů od vydání rozhodnutí o změně výše zajištění (srov. např. BAXA a kol.: *Daňový řád. Komentář*. Praha, Wolters Kluwer, 2011, dostupné v systému ASPI). Pokud se týče možnosti doručení při úkonu, žalobce nespecifikuje, kdy a kde se konal úkon, u nějž by mělo být předmětné rozhodnutí předáno.

(2) *K aplikaci závěrů z rozsudku ve věci Kemwater (resp. B2 Energy)*

48. Po kasačním zásahu Nejvyššího správního soudu žalobce u jednání dne 24. 4. 2024 namítal, že na věc by se měly vztáhnout závěry z rozsudků ve věci *Kemwater* a *B2 Energy*, kdy v posuzované věci je zde několik indicií o tom, že zboží bylo dodáno do jiného členského státu (na Slovensko), kde ho převzal Igor Trčka, zaměstnanec společnosti TOPTRANS EU, kterému je toto jednání přičitatelné a který je plátcem daně. Byť tedy bylo zboží dodáno jinému než deklarovanému dodavateli, jedná se stále o cizozemského plátce DPH. U jednání dne 22. 5. 2024 doplnil, že ze zahraničního dožádání, které je rekapitulováno ve zprávě o daňové kontrole na str. 54 bylo již v době vydání zajišťovacího příkazu prokázáno, že zboží bylo dodáno společnosti GGB a tento odběratel byl v pozici zahraničního plátce DPH. Uvedený výsledek zahraničního dožádání byl správci daně znám již v roce 2019, ale do veřejné části spisu byl přeražen až roku 2021.
49. Žalovaný poukázal na specifický charakter zjišťovacího příkazu a uvedl, že i po obdržení výsledků zahraničního dožádání zde byl důvodný předpoklad budoucího vyměření daně.
50. V průběhu soudního řízení vydal Soudní dvůr Evropské unie dne 9. 12. 2021 rozsudek ve věci C-154/20, *Kemwater*, v němž dospěl k závěru, že nelze odepřít nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani z důvodu, že skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován, jestliže ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že její dodavatel nutně měl postavení osoby povinné k DPH. Nejvyšší správní soud se v návazném rozhodování ustálil na postupu, že pokud žalobce přednese nějakou indicii, ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění a mít postavení osoby povinné k DPH, je zpravidla namíste věc vrátit do správního řízení, neboť v původním řízení strany vůbec nevěděly, že prokazování existence osoby odlišné od deklarovaného dodavatele může být pro věc relevantní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 254/2018-43 ze dne 13. 5. 2022 či č. j. 10 Afs 374/2020-59 ze dne 25. 5. 2022). Nejvyšší správní soud se následně ve věci sp. zn. 4 Afs 291/2021 (*B2 Energy*) dotázal Soudního dvora EU, zda lze vztáhnout závěry z věci *Kemwater* i na osvobození při dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet DPH – tedy, zda musí plátce DPH označit a prokázat jednoznačného odběratele, nebo postačí pouze jistota, že nějaký odběratel v jiném členském státě Unie musel mít postavení plátce. Soudní dvůr EU

v rozsudku C-676/22, *B2 Energy*, ze dne 29. 2. 2024 uvedl, že článek 138 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodavateli usazenému v členském státě, který dodal zboží do jiného členského státu, je třeba odeprít nárok na osvobození od DPH, pokud tento dodavatel neprokázal, že zboží bylo dodáno příjemci, který má v posledně uvedeném členském státě postavení osoby povinné k dani, a pokud s ohledem na skutkové okolnosti a na informace poskytnuté dodavatelem nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že tento příjemce toto postavení měl.

51. Z výše uvedeného je patrné, že v době vydání zajišťovacího příkazu, resp. napadeného rozhodnutí, vycházely orgány finanční správy z názoru, že nárok na osvobození od DPH při přeshraničním obchodu je třeba odeprít, neprokáže-li se dodání deklarovanému odběrateli v jiném státě. Tento názor byl shora uvedenou judikaturou překonán.
52. Žalobce přednesl indicii svědčící o tom, že odběratelem nemusela být sice deklarovaná společnost PROCar, nýbrž jiný plátc DPH; u prvního jednání s ohledem na převzetí zboží panem Trčkou, zaměstnancem společnosti TOPTRANS, poukázal právě na tuto společnost, u druhého jednání pak s ohledem na to, že zboží u TOPTRANS bylo skladováno pro společnost GGB, poukázal na tuto společnost.
53. K uvedenému soud uvádí, že při aplikaci závěrů z rozsudků *Kemwater* a *B2 Energy* je třeba v projednávané věci tyto závěry modifikovat s ohledem na specifický režim zajišťovacího příkazu. Zajišťovací příkaz je institutem předstižné povahy; rozhodování o zajišťovacích příkazech je z tohoto důvodu rozhodováním „na jeden pokus“ (srov. např. rozsudky NSS č. j. 2 Afs 239/2015-66 ze dne 31. 10. 2016 či č. j. 9 Afs 148/2019-49 ze dne 6. 1. 2022, publ. pod č. 4300/2022). Správní soud proto nemůže poskytovat stranám prostor pro nová tvrzení a jejich zhodnocení, jako v případech jiných řízení. Shora uvedenou přelomovou judikaturu (věci *Kemwater* a *B2 Energy*) může aplikovat pouze tak, že uváží, zda již v okamžiku, kdy rozhodoval žalovaný ve věci zajišťovacího příkazu, byly ve spise obsaženy ne toliko indicie, nýbrž ucelená soustava důkazů, která jednoznačně ukazovala, že odběratelem byl jiný plátc DPH. V nyní projednávané věci takováto situace nenastala.
54. Soudu je celý obsah správního spisu znám z věci sp. zn. 25 Af 38/2022, kde soud posuzoval již doměření daně po proběhlé daňové kontrole. Ve vztahu k dodávce pro společnost PROCar nelze říci, že by ze spisu vyplýval jednoznačný odběratel, který by měl postavení plátce DPH. Tomu ostatně napovídá i to, že sám žalobce označil za skutečného odběratele zboží nejprve jednu společnost, a posléze jinou společnost. Žalobci lze přisvědčit, že jisté indicie zde jsou, avšak z obsahu spisu ke dni napadeného rozhodnutí nelze dovodit, že by z něj jednoznačně plynulo, kdo byl oním odběratelem. Ze spisu plyne, že zboží, o němž bylo tvrzeno, že je určeno společnosti PROCar, došlo do skladu TOPTRANS, faktury byly uhrazeny z účtu korporace BBC Group (která byla k okamžiku transakce již vymazána z obchodního rejstříku), společnost SLOVRESPO prohlásila, že za společnost PROCar provedla platby z účtu BBC Group (s touto společností se dříve sloučila), jednatelem a jediným společníkem BBC Group byl Tomáš Ložan, který byl rovněž jednatelem GGB a jednal za společnost GGB ve věci překládky zboží ve skladu TOPTRANS. Společnost GGB poukázala společnosti BBC Group 5 plateb, a tyto peněžní prostředky byly 11. 3. 2015 převedeny na účet žalobce jako úhrada zboží, které mělo být dodáno PROCar. Z uvedených skutečností lze dovodit jakési propojení uvedených společností, avšak dovodit skutečného odběratele, který by byl v době provedení transakce existující a byl plátcem DPH

jednoznačně nelze. Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí tak soud neshledal ani s ohledem na judikaturní obrat vytyčený rozhodnutími *Kemwater* a *B2 Energy*.

55. Neshledav důvodným žádný žalobní bod, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
56. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy procesně úspěšnému žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost **je možno** podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 22. května 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu