ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců Mgr. Aleše Smetanky a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Strojstav Security s. r. o.**, se sídlem Praha 9, Chotěšovská 680/1, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Praha 1, Havlíčkova 1680/13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2023, č. j. 10 Af 3/2023 – 53,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (dále jen „*správce daně*“) zajišťovacím příkazem ze dne 20. 10. 2022, č. j. 8140124/22/2009-80542-110717 (dále jen „*zajišťovací příkaz*“), uložil žalobkyni, aby okamžikem vydání zajišťovacího příkazu zajistila úhradu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“ nebo „*daň*“) za zdaňovací období měsíce duben 2022 (dále též jen „*předmětné zdaňovací období*“), a to složením jistoty na uvedený depozitní účet ve výši 408 148 Kč. Zajišťovací příkaz se stal účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť dle správce daně hrozilo nebezpečí z prodlení.

[2] Správce daně vydal zajišťovací příkaz poté, co dospěl k závěru, že žalobkyně pravděpodobně uplatnila za předmětné zdaňovací období nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v rozporu s § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), respektive že neprokáže naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, a současně, že nakládá s jediným majetkem takovou formou, kterou s ohledem na její poměry lze považovat za vyvádění majetku.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1931/23/5100-41456-712609 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 27. 6. 2023, č. j. 10 Af 3/2023 – 53, zamítl.

[4] Městský soud nejprve poukázal na § 167 daňového řádu a na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle kterých předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava (respektive přiměřená pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu stanovena, a zároveň (ii) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Poté se zabýval přezkumem závěrů daňových orgánů o naplnění obou těchto podmínek.

[5] Ve vztahu k prvé z podmínek (*důvody svědčící budoucímu stanovení daně*) městský soud nejprve vymezil judikaturní východiska, zejména že zajišťovací příkazy jsou vydávány ještě před fází plnohodnotného dokazování, jež má místo až v řízení o samotném vyměření daně, nicméně správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a žalovaný je povinen v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací.

[6] Poté městský soud shrnul zjištění, kterými správce daně odůvodnil splnění prvé z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. V daňovém přiznání k DPH za předmětné zdaňovací období žalobkyně jako hlavní činnost uvedla „*činnosti soukromých bezpečnostních agentur*“, na řádku 1 přiznala dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku se základem daně 1 982 350 Kč a daní na výstupu 416 294 Kč. Současně na řádku 40 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců se základem daně 1 943 560 Kč, daň na vstupu 408 148 Kč. Vlastní daň tak činila 8 146 Kč (coby rozdíl mezi daní na výstupu a nárokem na odpočet daně na vstupu). Správce daně srovnáním rozdílů mezi ekonomickou činností žalobkyně vykonávanou v období leden 2021 až březen 2022 (přijatá plnění 376 892 Kč a uskutečněná plnění 220 569 Kč) a v období duben 2022 až červen 2022 (přijatá plnění 3 926 557 Kč a uskutečněná plnění 3 992 704 Kč) zjistil enormní nárůst přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Z kontrolního hlášení k DPH za předmětné zdaňovací období podaného žalobkyní pak správce daně zjistil, že žalobkyně vykázala přijatá zdanitelná plnění od jediného dodavatele – společnosti MUNIN služby s.r.o. (dále jen „*společnost MUNIN*“), a to na základě sedmi daňových dokladů v celkové výši základu daně 1 943 560 Kč a daně 408 147,60 Kč. V kontrolním hlášení žalobkyně dále vykázala jí uskutečněná zdanitelná plnění ve výši základu daně 1 982 350 Kč a daně 416 293,50 Kč pro jediného svého odběratele – společnosti V Holding s.r.o. (dále jen „*společnost V Holding*“). Správce daně dále zjistil, že společnost MUNIN vykázala

za předmětné zdaňovací období přijatá zdanitelná plnění rovněž od jediného dodavatele – společnosti ján pecha stavby s.r.o. (dále jen „*společnost ján pecha stavby*“) ve výši základu daně 6 977 819 Kč a daně ve výši 1 465 341,99 Kč. Společnost ján pecha stavby od června 2020 podává nulová daňová přiznání k DPH a za předmětné zdaňovací období nepodala kontrolní hlášení; tato společnost je od 27. 11. 2020 bez jednatele, nemá webové stránky, původně registrovaný bankovní účet byl zrušen a subjekt nemá žádný bankovní účet, nemá nemovitý majetek, nemá provozovnu, má jednoho zaměstnance a tím je její bývalý jednatel. Poslední účetní závěrku zveřejnila za rok 2019, za roky 2020 a 2021 závěrku nezveřejnila. Ke společnosti MUNIN správce daně zjistil, že na adrese jejího sídla má zapsáno sídlo dalších 114 obchodních korporací, tato společnost nezveřejňuje účetní závěrky, nemá webovou stránku, ani zapsanou provozovnu, neměla a nemá evidované zaměstnance, není registrována k silniční dani, nevlastní žádné vozidlo a ani nemovitost. Co se týče kvalifikovaného odhadu daně u žalobkyně za předmětné zdaňovací období, správce daně nezměnil hodnoty daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění (jediný odběratel – společnost V Holding), neboť žalobkyni stíhá povinnost výše uvedenou daň ve výši 416 294 Kč přiznat, a to bez ohledu na skutečnost, zda reálně uskutečnila zdanitelné plnění [§ 108 odst. 1 a odst. 4 písm. f) zákona o DPH]. Ovšem s ohledem na zjištěné informace o společnosti MUNIN a jejím dodavateli (společnosti ján pecha stavby) správce daně měl pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění žalobkyni, o faktickém přijetí těchto zdanitelných plnění a následném použití pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně považoval za dostatečně pravděpodobné, že žalobkyně v případě zahájení daňové kontroly neprokáže oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění v hodnotě základu daně 1 943 560 Kč a souhrnné daně na vstupu 408 148 Kč.

[7] Následně městský soud konstatoval, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil se správcem daně. Zjištěné skutečnosti podle žalovaného nasvědčují tomu, že žalobkyní deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti MUNIN pravděpodobně neproběhlo vůbec, či neproběhlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, a to s ohledem na charakter subjektů zapojených do obchodního řetězce a správcem daně popsané okolnosti deklarovaných zdanitelných plnění v předmětném zdaňovacím období. Poukázal také na to, že žalobkyně se ve vztahu k existenci předpokladu stanovení daně mohla alespoň pokusit zmírnit či zcela rozptýlit pochybnosti ohledně fakticity a způsobu uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, ovšem namísto toho se soustředila na zpochybnění postupu správce daně a jeho hodnocení dotčených subjektů.

[8] Městský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by ze zajišťovacího příkazu a z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, v čem je spatřován důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně. Upozornil, že finanční orgány identifikovaly obchodní řetězec, v němž se žalobkyně nacházela. Plnění od subjektu nevykazujícího ekonomickou činnost (společnost ján pecha stavby) měl přijmout dodavatel žalobkyně (společnost MUNIN), aby je následně poskytl žalobkyni a ta svému odběrateli (společnosti V Holding). V projednávané věci se spojuje hned několik okolností. Žalobkyně se účastní řetězce, v němž dochází k přeprodávání služeb jen s nepatrným navýšením, obchoduje s virtuální korporací a na počátku tohoto řetězce není prokázaný vstup služeb, se kterými by tyto

obchody mohly být učiněny. Proto podle městského soudu je důvodné pochybovat o fakticitě přijatého plnění žalobkyně od jejího dodavatele, a tím spíše i o tom, zda žalobkyně naplnila podmínku vzniku nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH, tj. užití pro ekonomickou činnost. Správce daně tudíž v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem uvedl logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež vedou k tomu, že žalobkyní přijatá plnění od společnosti MUNIN byla fiktivní a že tyto skutečnosti dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet, tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. K argumentaci žalobkyně rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* [rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie,* a navazující rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208; pozn. NSS] městský soud uvedl, že tam popsaný postup by byl namístě až v situaci, kdy by byly pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nikoli o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní, jako tomu bylo v posuzovaném případě žalobkyně. Přitom ve správcem daně popsaném řetězci není žádná pochybnost o osobě dodavatele žalobkyně a ani o tom, že by nebyla plátcem DPH. Městský soud proto dospěl k dílčímu závěru, že první podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu byla splněna.

[9] K druhé z podmínek (*důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně*) městský soud opět nejprve vymezil relevantní judikaturní východiska, zejména že zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit, přičemž takovými indiciemi může být i skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá, a vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou.

[10] Poté městský soud konstatoval, že obava správce daně o dobytnost daně vychází z detailního posouzení majetkové situace žalobkyně. Správce daně zjistil, že žalobkyně disponuje pouze finančními prostředky vykazovanými na běžném účtu, které jsou obratem z převážné části vybírány v hotovosti. Správce daně dále zjistil, že žalobkyně k 31. 12. 2021 vykázala (i) svá aktiva v hodnotě 86 tisíc Kč (oběžná aktiva 69 tisíc Kč a pohledávky 17 tisíc Kč) a pasiva v hodnotě 86 tisíc Kč (vlastní kapitál v hodnotě 83 tisíc Kč a cizí zdroje v hodnotě 3 tisíce Kč), (ii) dlouhodobý majetek v hodnotě 0 Kč, (iii) výkony (tržby z prodeje výrobků a služeb) ve výši 221 tisíc Kč a výkonovou spotřebu ve výši 377 tisíc Kč, (iv) výsledek hospodaření za účetní období (ztrátu) – 48 tisíc Kč. Správce daně rovněž podrobně hodnotil kreditní a debetní stránku bankovních účtů žalobkyně u České spořitelny a u MONETA Money Bank, přičemž zjistil, že přes 99 % příjmů pocházelo od odběratele žalobkyně – společnosti V Holding, a přes 98 % výběrů finančních prostředků bylo učiněno v hotovosti. Jiné pohyby vynaložené na režijní náklady na účtech nebyly shledány. Hotovostní výběry, které začala žalobkyně realizovat v dubnu 2022, by mohly odpovídat výplatě mezd zaměstnancům, ovšem žalobkyně žádné zaměstnance nemá. Správci daně tak vzniklo podezření na úhrady jiným osobám za jiné, blíže nespecifikované činnosti,

o kterých žalobkyně neúčtuje, což snižuje důvěryhodnost žalobkyně z pohledu pravděpodobnosti úhrady v budoucnu stanovené daně. Jako další indicie správce daně uvedl virtuální sídlo žalobkyně (na adrese sídla žalobkyně nemá žádný majetek), na žalobkyni není registrováno vozidlo, nemovitost, nemá zaměstnance ani nedochází ke generování dostatečného zisku na uhrazení potenciální DPH. Žalovaný zjištění a závěry správce daně aproboval. Uvedl, že jediným konkrétním zjištěným majetkem významné hodnoty jsou peněžní prostředky na účtu, jež jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stabilnosti ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování žalobkyně, která peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části vybírá v hotovosti. Absence hodnotného stabilního majetku u žalobkyně pak činí velmi nepravděpodobným možnost financování úhrady v budoucnu stanovené daně prostřednictvím úvěru či půjčky, u kterých jejich poskytovatel zpravidla vyžaduje zajištění.

[11] Městský soud se ztotožnil s uvedenými závěry finančních orgánů. Poukázal na to, že převahu vysoce likvidního majetku ve spojení s kvapným převáděním plateb z bankovních účtů soudní judikatura akceptuje jako důvody k vydání zajišťovacího příkazu. Žalobkyně na bankovních účtech nevytvářela finanční rezervu, tudíž na účtech nedisponovala částkou, kterou by mohla uhradit doměřenou daň. Městský soud proto dospěl k závěru, že budoucí úhrada daně je vlivem finanční a majetkové bilance žalobkyně ohrožena, tudíž je důvodná obava, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. Městský soud tak měl i druhou podmínku pro vydání zajišťovacího příkazu za splněnou.

[12] Závěrem městský soud uvedl, že správce daně rovněž odůvodnil, proč zajišťovacímu příkazu přiznal účinnost a vykonatelnost okamžikem vydání (dle § 103 zákona o DPH). Jelikož tato část zajišťovacího příkazu podle městského soudu nebyla předmětem sporu, pouze pro úplnost konstatoval, že orgány daňové správy srozumitelně odůvodnily, proč bylo nezbytné vydání zajišťovacího příkazu spojit s okamžitou daňovou exekucí.

[13] Žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[14] Stěžovatelka v úvodu své obsáhlé kasační stížnosti (která čítá 29 stran) nejprve vymezuje jednotlivé kasační důvody, které (dle svých slov) „*v dalších částech kasační stížnosti blíže rozvádí*“. Nejprve namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, která je podle stěžovatelky dána „*v několika ohledech*“, a to „*jednak vzhledem k vlastní textaci Rozsudku a jednak vzhledem ke skutečnosti, že Městský soud v Rozsudku navzdory žalobní argumentaci meritorně přezkoumal nepřezkoumatelné Rozhodnutí OFŘ, a dokonce jej potvrdil*“. Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek „*stojí na nesprávném posouzení zásadních právních otázek týkajících se zejm. (i) povinnosti orgánů finanční správy při vydání zajišťovacího příkazu jednoznačně a jasně specifikovat konkrétní důvod, pro který předpokládají budoucí stanovení daně, resp. budoucí odmítnutí nároku na odpočet DPH, a (ii) přezkumné činnosti orgánu finanční správy v rámci odvolacího řízení a správního soudu v rámci správního soudnictví, resp. jejich vypořádávání odvolacích a žalobních námitek*“. A konečně stěžovatelka tvrdí, že městský soud zatížil napadený rozsudek „*zásadní vadou nesprávnosti a nezákonnosti*“ tím, že „*navzdory stěžovatelčině rozsáhlé žalobní argumentaci potvrdil*

Rozhodnutí OFŘ ve věci Zajišťovacího příkazu, které nevyhovuje podmínce existence odůvodněné obavy dle ustanovení § 167 daňového řádu tak, jak ji vykládá ustálená judikatura správních soudů a právní doktrína. V projednávané věci se totiž orgánům finanční správy nepodařilo identifikovat a doložit relevantní, rozumné a opodstatněné důvody obav o budoucí stanovení daně v konkrétní výši (tedy tyto důvody nebyly identifikovány a doloženy ani ve slabé variantě), a současně se orgánům finanční správy podařilo identifikovat a doložit nanejvýš slabé důvody obav o budoucí dobytnost daně".

[15] Stěžovatelka navazuje pasáží označenou jako „[*o*]*becně k zákonným podmínkám vydání zajišťovacího příkazu*", ve které dlouze popisuje a cituje závěry judikatury a právní doktríny k § 167 odst. 1 daňového řádu. Dle jejího názoru ani správce daně ani žalovaný zákonným, judikaturním a doktrinálním požadavkům nedostáli, přesto jejich rozhodnutí městský soud aproboval.

[16] Poté se stěžovatelka věnuje podmínce „*pravděpodobnosti budoucího stanovení daně v konkrétní výši*", přičemž nejprve namítá 1) nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí žalovaného a omezení jejího práva na účinnou procesní obranu, a poté 2) „*absenci relevantních a opodstatněných důvodů obav o budoucí stanovení daně v konkrétní výši*".

[17] Namítanou nepřezkoumatelnost stěžovatelka spatřuje ve (i) „*zmatečném kombinování konkrétních důvodů pro budoucí odmítnutí nároku na odpočet*" a (ii) „*nevypořádání jejích námitek ve vztahu k budoucímu stanovení daně*". Napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný v prvé řadě proto, že městský soud navzdory podrobné žalobní argumentaci meritorně přezkoumal a dokonce potvrdil „*nepřezkoumatelné a zcela zmatečné*" rozhodnutí žalovaného, a nadto se v napadeném rozsudku dopustil identických pochybení. Napadený rozsudek stojí na zcela nesprávném posouzení zásadních právních otázek týkajících se zejména povinnosti orgánů finanční správy jednoznačně a jasně specifikovat konkrétní důvod, pro který předpokládají budoucí stanovení daně, respektive budoucí odmítnutí nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka uvádí, že dle městského soudu evidentně není třeba, aby orgány finanční správy takový konkrétní důvod jednoznačně identifikovaly a nesměšovaly jej s jinými odlišnými důvody, což nelze považovat za správné vyřešení této zásadní právní otázky. „*Zmatečnost a nesrozumitelnost*" napadeného rozsudku je nadto z velké míry způsobena právě převzetím argumentace správce daně a žalovaného z jejich rozhodnutí. V závěrečném shrnutí (odst. 121 kasační stížnosti) pak stěžovatelka k namítané nepřezkoumatelnosti akcentuje, že městský soud „posvětil" napadené rozhodnutí žalovaného, z něhož není zřejmé, zda závěr o budoucím odmítnutí nároku na odpočet stojí na údajném neprokázání fakticity plnění či na údajném neprokázání jeho dodání ze strany společnosti MUNIN, či snad dokonce z důvodu neužití přijatého plnění k ekonomické činnosti stěžovatelky. Tato skutečnost současně není zjevná ani z napadeného rozsudku.

[18] V části kasační stížnosti označené „[*k*] *absenci relevantních a opodstatněných důvodů obav o budoucí stanovení daně v konkrétní výši*" se stěžovatelka zabývá otázkami (i) fakticity přijatých plnění, (ii) dodání plnění ze strany deklarovaného dodavatele, a (iii) užití přijatých služeb k ekonomické činnosti. Dle jejího názoru v projednávané věci zcela absentují relevantní důvody obav o budoucí stanovení daně, respektive budoucí odmítnutí jejího

nároku na odpočet DPH, tedy tyto důvody nebyly identifikovány a doloženy ani ve slabé variantě. Orgány finanční správy i městský soud ve svých rozhodnutích zmatečně kombinují a tvrdí více závěrů, které mají takovou obavu vyvolávat, a sice údajné neprokázání fakticity plnění, údajné neprokázání dodání plnění ze strany deklarovaného dodavatele (společnosti MUNIN) a údajné neprokázání užití plnění v rámci ekonomických činností. Ani jeden z těchto závěrů však v projednávané věci nelze vyhodnotit jako důvodný a ospravedlňující obavu o budoucí odmítnutí nároku stěžovatelky na odpočet. Závěr o údajném neprokázání fakticity plnění je zcela neopodstatněný a zůstává pouze v rovině tvrzení. Tento závěr je podle stěžovatelky s ohledem na prokazatelnou fakticitu plnění na výstupu, ve spojení s povahou plnění (poskytování pracovních sil) a absencí vlastního zaměstnaneckého aparátu stěžovatelky, zcela jednoznačně vyvrácen. Totéž přitom platí i pro údajnou pochybnost o užití přijatých plnění v rámci ekonomických činností stěžovatelky. Odůvodnění budoucího stanovení daně stěžovatelce se opírá pouze o hodnocení osoby jejího dodavatele, respektive jejího (sub)dodavatele, což nejsou okolnosti způsobilé jakkoliv relevantně zpochybňovat, že stěžovatelka plnění jako takové přijala či že jej použila k uskutečňování ekonomické činnosti. Rovněž závěr o neprokázání dodání plnění právě ze strany společnosti MUNIN je zcela nesprávný, neboť identifikované okolnosti ani jednotlivě, ani v jejich souhrnu, nevylučují, že plnění dodala právě společnost MUNIN. I kdyby však dodání plnění právě od společnosti MUNIN bylo relevantně zpochybněno, nelze o tuto skutečnost opírat obavu o budoucí odmítnutí nároku na odpočet, a to s ohledem na judikaturu ve věci *Kemwater ProChemie*. Pokud by byla tato judikatura správně vyhodnocena a aplikována, pak by nešlo než dospět k závěru, že nesplnění hmotněprávních podmínek rozhodně není na první pohled pravděpodobné, a proto o to nelze opírat obavu o budoucí stanovení daně. Podle stěžovatelky v projednávané věci zcela absentují relevantní a opodstatněné důvody obav o budoucí stanovení daně v konkrétní výši, a proto první nutná podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, tj. alespoň slabé indicie svědčící pro budoucí stanovení a doměření daně, není naplněna ani zčásti.

[19] K druhé podmínce ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu stěžovatelka argumentuje v části kasační stížnosti označené jako „[*o*]*bava o budoucí dobytnost či vymahatelnost stanovené daně*. Svou argumentaci k této otázce shrnuje v odst. 123 až 124 kasační stížnosti. Má za to, že v projednávané věci nebyly identifikovány takové okolnosti, které by umožňovaly učinit závěr o existenci silných důvodů obav o budoucí dobytnost daně. Stěžovatelka se vůči tomu ohrazovala již ve své žalobě, avšak městský soud na uplatněnou žalobní argumentaci prakticky nebral zřetel a vesměs pouze shrnul skutkové okolnosti identifikované žalovaným a jím učiněné závěry a shodně jako žalovaný dospěl k nesprávnému závěru ohledně údajného zbavování se majetku a existence dostatečných důvodů obav o budoucí dobytnost daně. Identifikované okolnosti lze posoudit nanejvýš jako slabý důvod obav o budoucí dobytnost daně. Městský soud navíc intenzitu důvodů v napadeném rozsudku vůbec nevyjádřil, pročež uvedl „*všechny účastníky řízení*“ do významné právní nejistoty.

[20] Závěrem své kasační stížností stěžovatelka namítá, že městský soud zatížil napadený rozsudek zásadní vadou nesprávnosti a nezákonnosti, když aproboval vydání zajišťovacího příkazu jako okamžitě vykonatelného, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny nezbytné

zákonné podmínky. Pokud nejsou splněny předpoklady ani pro samotné vydání zajišťovacího příkazu, tím spíše nejsou splněny podmínky pro jeho vydání jako okamžitě vykonatelného.

[21] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout. K namítané nepřezkoumatelnosti uvádí, že napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný, neboť je z něj zřejmé, jaký skutkový stav vzal městský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech. Nepřezkoumatelnost nelze dovozovat z toho, že odůvodnění rozsudku neodpovídá právnímu názoru stěžovatelky. Městský soud rovněž vypořádal žalobní námitku týkající se existence pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, přičemž za podstatné lze považovat odst. 61 a 62 napadeného rozsudku, ve kterých se konstatuje, že stěžovatelka se účastní řetězce, v němž dochází k přeprodávání služeb jen s nepatrným navýšením, obchoduje s virtuální korporací a na počátku tohoto řetězce není prokázaný vstup služeb, se kterými by tyto obchody mohly být učiněny.

[22] K námitkám týkajícím se předpokladu pravděpodobnosti budoucího stanovení daně žalovaný předně uvádí, že samotná povaha řízení o vydání zajišťovacího příkazu předznamenává, že v této fázi nelze klást na postup správce daně shodné požadavky, jaké jsou na něj kladeny v řízení o stanovení daně. V projednávané věci vznikly správci daně na základě zjištěných indicií pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaných plnění. Důvodem vzniku pochybností byla zjištění správce daně zejména ohledně údajného dodavatele zdanitelných plnění (společnosti MUNIN) a jeho (sub)dodavatele (společnosti ján pecha stavby). Ovšem virtuální charakter dotčených subjektů nebyl jediným důvodem pro závěry správce daně. Velmi důležitou skutečností bylo zjištění, že údajný (sub)dodavatel – společnost ján pecha stavby (virtuální subjekt bez zaměstnanců), v předmětném období deklaroval v daňovém tvrzení, že nepřijal žádné zdanitelné plnění a dokonce že ani žádné neposkytl, přičemž kontrolní hlášení za předmětné období nepodal vůbec. V řetězci tak zcela chybí zdrojový subjekt, který by byl zjevně schopen vytvořit deklarovaný objem zdanitelného plnění, jež je podle všeho v řetězci přeprodáváno. V projednávané věci posuzování fakticity plnění stojí na indiciích, ze kterých vyplývá, že dotčené subjekty neměly zjevné kapacity pro uskutečnění plnění v objemu několika milionů Kč, přičemž první subjekt v řetězci v předmětném období žádné zdanitelné plnění od jiného subjektu nepřijal, nevykázal ani žádné uskutečněné zdanitelné plnění, neměl jednatele a nedisponoval ani žádným bankovním účtem. Všechny tyto indicie správce daně podrobně specifikoval v zajišťovacím příkazu, přičemž je současně vyhodnotil právě ve vztahu k existenci pravděpodobného budoucího stanovení daně stěžovatelce. Žalovaný má za to, že ve fázi vydání zajišťovacího příkazu správce daně shromáždil dostatečné indicie svědčící tomu, že stěžovatelce bude v budoucnu stanovena daň, byť s ohledem na zcela úvodní fázi zjišťování reálného skutkového stavu je nutné tuto související obavu hodnotit jako slabší, což však neznamená, že vůbec neexistuje, jak se snaží tvrdit stěžovatelka. Konkretizace těchto indicií pak zcela bezpochyby umožňuje, aby je případně stěžovatelka rozporovala, přičemž její obrana nemůže být ztížena tím, že tyto shromážděné indicie neumožňují správci daně učinit jednoznačný závěr ohledně skutečného průběhu zdanitelných plnění. Teprve zahájení daňové kontroly umožní správci daně začít rozkrývat skutečný skutkový stav, přičemž až v jejím průběhu by měl správce daně zjistit, zda fakticky došlo k realizaci

zdanitelného plnění, či zda k němu vůbec nedošlo a současně také zodpovědět otázku, zda to byl plátce DPH, který uskutečnil zdanitelné plnění pro stěžovatelku, pokud zdanitelné plnění fakticky proběhlo.

[23] Ohledně námitky vůči závěru městského soudu o naplnění předpokladu existence důvodné obavy o budoucí dobytnost daně žalovaný uvádí, že považuje správcem daně shromážděné indicie za silné. Bylo zjištěno, že stěžovatelka nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem, jediným zjištěným majetkem jsou její peněžní prostředky na účtu, které v krátkém čase po jejich připsání na účet v hotovosti vybírá a na účtu tak zůstávají pouze nízké částky. Prostředky na účtu tudíž netvoří zdroj prostředků pro úhradu daně. Stěžovatelka je přitom subjektem bez podnikatelského zázemí, nemající skutečné sídlo ani evidovaný majetek či zaměstnance, neprezentuje nabídku služeb ani kontakty na internetu a za rok 2021 vykázala ztrátu a za část roku 2022 pak vykázala nízkou ekonomickou výkonnost, což indikuje nízký zisk i za rok 2022. Žalovaný tak má za to, že obava ohledně dobytnosti v budoucnu stanovené daně u stěžovatelky spočívá na silných důvodech. V souhrnu spolu se slabším předpokladem budoucího stanovení daně tak byla v projednávané věci naplněna podmínka existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 daňového řádu.

[24] Stěžovatelka na vyjádření žalovaného reagovala replikou, ve které s argumenty žalovaného polemizuje, nicméně její protiargumenty nejdou nad rámec její dosavadní argumentace obsažené v kasační stížnosti.

[25] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Úvodem svého posouzení Nejvyšší správní soud předesílá, že doplnění blanketní kasační stížnosti je sice značně obsáhlé (čítá 29 stran textu), ovšem z hlediska podstaty sporu, kterou je naplnění zákonných předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu v dané konkrétní věci (ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky na DPH za předmětné zdaňovací období duben 2022), je fakticky bezobsažné. Stěžovatelka jen v obecné rovině obsáhle cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu ve věcech zajišťovacích příkazů a poukazuje na právní doktrínu, dále cituje a porovnává dílčí části napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí žalovaného, hledá v nich „logické nesrovnalosti“, vyjadřuje „pochybnosti“, zda se městský soud dostatečně seznámil s obsahem správního spisu a žaloby nebo se snaží relativizovat či bagatelizovat konkrétní zjištění finančních orgánů, která vedla k vydání zajišťovacího příkazu, to vše bez konkrétních věcných argumentů. Stěžovatelka rovněž své obecně formulované argumenty neustále opakuje, zřejmě v domnění, že jejich opakovaným vyřčením získají na síle. Naproti tomu ani ve své kasační argumentaci, ani v argumentaci žalobní či odvolací (v rámci odvolání proti zajišťovacímu příkazu) nepřichází s konkrétním upřesněním ohledně povahy sporného zdanitelného plnění a okolností, za kterých údajně mělo být poskytnuto, čímž by reagovala na konkrétní zjištění správce daně a jím popsané konkrétní indicie, které již *prima facie* zakládají důvodné

pochybnosti, zda deklarované plnění skutečně bylo poskytnuto. Jediné, co lze v tomto ohledu z podání stěžovatelky vyrozumět, je to, že se mělo jednat o „*dodání pracovníků*“, ke kterému „*logicky muselo dojít*“, neboť stěžovatelka, ač zajišťuje „*činnost soukromých bezpečnostních agentur*“, žádné své zaměstnance nemá (viz například odst. 78 a 79 doplnění kasační stížnosti). Celková kasační argumentace tak působí značně nepřesvědčivě a rovněž i nesourodě (neustálým opakováním stejných vágních tvrzení a argumentů), čímž do jisté míry i znesnadňuje soudní přezkum. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že ve svém posouzení bude reagovat jen na klíčové argumenty uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti, které jsou pro posouzení věci relevantní (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2023, č. j. 10 Afs 120/2020 - 118, nebo ze dne 22. 11. 2024, č. j. 3 As 54/2024 - 103; všechna zde citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[28] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti, neboť případnou nepřezkoumatelností rozsudku je povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat i z úřední činnosti. Obecně platí, že meritorní přezkum napadeného rozsudku je možný pouze za předpokladu, že rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský (respektive městský) soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Nepřezkoumatelnost však není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, respektive jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[29] Tato kritéria napadený rozsudek v nyní projednávané věci splňuje, jak je patrné již z výše provedené rekapitulace jeho odůvodnění. Městský soud řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, které z povahy věci (posouzení naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu stanovených v § 167 odst. 1 daňového řádu) musejí vycházet ze skutkových zjištění správce daně, která jej vedla k odůvodněné obavě, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že její vymahatelnost bude ohrožena, respektive z toho, jak správce daně svá zjištění popsal v zajišťovacím příkazu. Městský soud se rovněž dostatečně vypořádal s podstatou žalobních námitek (již žaloba byla koncipována sice obsáhle, ale co do podstaty věci značně bezobsažně), přičemž jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou argumentací, založenou na obsahu správního spisu. Ostatně o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s posouzením krajského soudu obsáhle věcně polemizuje v kasační stížnosti, jak sama výslovně připouští v odst. 70 poté, co obsáhle argumentovala nepřezkoumatelností napadeného rozsudku (nutno poznamenat, že tímto si stěžovatelka protiřečí).

[30] Nejvyšší správní soud v dané souvislosti připomíná, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení (zde stěžovatelky) postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ve své judikatuře ústavně konformním i Ústavní soud, tedy že „[n]*ení*

porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (srov. odst. 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 – všechna zde citovaná rozhodnutí uvedeného soudu jsou dostupná na www.usoud.cz).

[31] K dílčím argumentům stěžovatelky, které podle ní mají vést k nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud souhrnně uvádí následující. Městský soud aplikoval správnou právní úpravu, přičemž přiléhavě poukázal na relevantní judikaturu (to ostatně nezpochybňuje ani stěžovatelka). Pokud jde o skutkové okolnosti předmětného případu stěžovatelky a jejich posouzení, pak již výše bylo uvedeno, že povaha projednávané věci předznamenává, že soud bude vycházet ze skutečností, které správce daně zjistil a popsal v zajišťovacím příkazu. Přitom se nabízí, že bude-li městský soud se závěry správce daně (následně potvrzenými žalovaným) souhlasit, pak je se souhlasným komentářem do odůvodnění svého rozsudku převezme. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 - 47). Nejvyšší správní soud nepovažuje odůvodnění městského soudu za „*velmi strohé*“ a „*ve svém jádru zcela nepřezkoumatelné*“. Z rekapitulace napadeného rozsudku provedené výše je patrné, že tomu tak není. Jak již bylo uvedeno, městský soud nebyl povinen obsáhle vypořádávat každý dílčí argument či námitku vznesené v obsáhlé žalobě, zvláště v daném případě, kdy stěžovatelka i svou žalobní argumentaci vedla prakticky bezobsažně, pokud jde o podstatu věci samé.

[32] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozsudku rovněž není „*zmatečným*“ či logicky rozporným, stejně jako nejsou „*nepřezkoumatelná a zcela zmatečná*“ městským soudem přezkoumávaná rozhodnutí žalovaného (a potažmo správce daně), jak na mnoha místech své kasační stížnosti tvrdí stěžovatelka. Tak například, stěžovatelka tvrdí „*příkrý rozpor*“ mezi závěry městského soudu o tom, že důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byly pochybnosti o fakticitě plnění (odst. 54 napadeného rozsudku), na straně jedné, a o tom, že se stěžovatelka účastnila obchodního řetězce, v němž dochází k přeprodávání služeb s nepatrným navýšením (odst. 58 a 61 napadeného rozsudku), na straně druhé. Podle stěžovatelky „*pokud [...] Městský soud v Rozsudku v bodě 54. konstatoval, že 'správce daně pochybuje o právě fakticitě plnění, která žalobkyně přijala od konkrétního dodavatele MUNIN', pak Městský soud v bodě 58. a 61. Rozsudku tento právní názor správce daně i žalovaného spolehlivě sám vyvrací*“ (odst. 47 kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud v uvedených závěrech městského soudu žádný rozpor nespatřuje, přičemž je to naopak úvaha stěžovatelky, která logicky značně pokulhává. Předně, finanční orgány i městský soud zjištěné skutečnosti (respektive indicie) hodnotily v rovině pravděpodobnostní (viz § 167 odst. 1 daňového řádu, který pojednává o odůvodněné obavě), tudíž i v odůvodnění jejich rozhodnutí, pokud jde o důvody pro případné odepření daňového odpočtu, lze připustit více

možných variant, vedou-li ke stejnému závěru, tedy k pravděpodobnému budoucímu stanovení daně. Nicméně, z celkového kontextu stěžovatelkou odkazovaných odstavců napadeného rozsudku je zřejmé (a je to zřejmé i z odůvodnění předmětných rozhodnutí správce daně a žalovaného), že závěr o zapojení stěžovatelky do řetězce, v rámci kterého dochází k „*přeprodávání služeb*“, nepotvrzuje, že „*přeprodávané služby*“ byly fakticky poskytnuty, neboť nic takového ze zjištění správce daně nevyplynulo (a ani stěžovatelka v daňovém či soudním řízení neuvedla nic, co by faktickému poskytnutí služeb jakkoli nasvědčovalo). Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že „*přeprodáváním služeb*“ je městským soudem i daňovými orgány myšleno formální („dokladové“) vykazování „prodeje“ deklarovaných služeb, nikoli jejich faktické poskytování.

[33] Jelikož napadený rozsudek není nepřezkoumatelný a jelikož žádná jiná vada řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nebyla ani stěžovatelkou namítána ani zjištěna kasačním soudem z úřední povinnosti, nezbývá než uzavřít, že kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán.

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti sice uvedla, že svou kasační stížnost rovněž podává z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., ovšem žádné konkrétní vady řízení vedeného před správními (daňovými) orgány, které by se týkaly zjišťování skutkové podstaty a pro které by měl městský soud napadené rozhodnutí zrušit, v kasační stížnosti neoznačila. Stěžovatel sice v kasační stížnosti namítá „*zásadní vadu nesprávnosti a nezákonnosti*“ napadeného rozsudku, kterou spatřuje v tom, že městský soud „*potvrdil*“ napadené rozhodnutí žalovaného, přestože se „*orgánům finanční správy nepodařilo identifikovat a doložit relevantní, rozumné a opodstatněné důvody obav*“ ve smyslu § 167 daňového řádu, ovšem posouzení naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je právním posouzením, tedy jiným kasačním důvodem, kterým se bude Nejvyšší správním soud zabývat níže. Stěžovatelka rovněž na několika místech kasační stížnosti namítá, že městský soud potvrdil „*nepřezkoumatelné a zcela zmatečné*“ rozhodnutí žalovaného (což opírá o tvrzení, že orgány finanční správy jasně nespecifikovaly konkrétní důvod, pro který předpokládají budoucí stanovení daně), ovšem tato tvrzení jsou pouze vyjádřením subjektivní představy stěžovatelky, která nemá nejmenší oporu v obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše v souvislosti s nedůvodnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, napadené rozhodnutí žalovaného i zajišťovací příkaz správce daně jsou srozumitelné a náležitě odůvodněné, tudíž přezkoumatelné. Stejného názoru byl i městský soud, který v návaznosti na rekapitulaci zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí žalovaného konstatoval, že se „*neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by ze zajišťovacího příkazu nebo z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, v čem je spatřován důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně*“ a na to navázal odůvodněním, proč tomu tak je (srov. odst. 52 a násl. napadeného rozsudku). Je zřejmé, že městský soud námitku nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí dostatečně vypořádal, přičemž se ani nejednalo o vadu důvodně vytýkanou. S ohledem na právě uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není dán.

[35] Jádrem sporu je právní posouzení, zda v nyní projednávané věci byl zajišťovací příkaz ve vztahu k budoucí daňové povinnosti stěžovatelky na DPH za předmětné zdaňovací

období duben 2022 (která odpovídá stěžovatelkou uplatněnému nároku na odpočet daně na vstupu z deklarovaného plnění od společnosti MUNIN) vydán správcem daně v souladu s § 167 daňového řádu. Stěžovatelka tvrdí, že v jejím případě zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu nebyly splněny, neboť „*absentuje silný důvod obav o budoucí dobytnost daně i silný důvod obav o budoucí stanovení daně v konkrétní výši (kde dokonce má stěžovatelka za to, že nejsou relevantní důvody dány vůbec, tedy ani ve slabé intenzitě)*“ (viz např. odst. 124 kasační stížnosti).

[36] V ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu zabývající se výkladem § 167 daňového řádu není pochyb o tom, že správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že (i) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena a zároveň že (ii) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově, a její naplnění je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. V té nejobecnější rovině lze konstatovat, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Po správci daně nelze požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS a ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[37] Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozsudku, z právě uvedených judikaturních východisek městský soud správně vyšel, přičemž dospěl k závěru, že obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu byly v posuzovaném případě splněny. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem městského soudu souhlasí, neboť správcem daně shromážděné indicie (v době vydání zajišťovacího příkazu) dostatečně odůvodňovaly předpoklad, že stěžovatelce v budoucnu pravděpodobně bude stanovena DPH za předmětné zdaňovací období z důvodu neuznání jí nárokovaného odpočtu daně z deklarovaného plnění od jejího dodavatele (společnosti MUNIN).

[38] Nárok na odpočet DPH je upraven v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného

plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování tam vymezených plnění (včetně zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku – viz písm. a) uvedeného zákonného ustanovení). Plátce prokazuje nárok na odpočet především daňovým dokladem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonem o DPH. Zároveň platí, že daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tedy nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Naplnění zmíněných podmínek vyplývajících z § 72 a násl. zákona o DPH je v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat daňový subjekt. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Povinností správce daně není prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdil daňový subjekt, či prokázat namísto něj, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví daňového subjektu, respektive jím předložené doklady, nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2024, č. j. 3 Afs 293/2022 - 44, odst. [19] až [21], respektive tam odkazovaná rozhodnutí tohoto soudu).

[39] Již výše bylo uvedeno, že tvrzeným zdanitelným plněním v základu daně téměř 2 milionů Kč (pouze v měsíci dubnu 2022) mělo být „*dodání pracovníků*“ (stěžovatelka nic bližšího neupřesnila), a to od dodavatele (společnosti MUNIN), který ovšem dle zjištění správce daně neměl v dané době žádné zaměstnance (a kromě toho má virtuální sídlo, nemá zapsanou provozovnu, nezveřejňuje účetní závěrky, není registrován k silniční dani, nemá webové stránky). Tento tvrzený dodavatel stěžovatelky ve stejném zdaňovacím období vykázal přijetí zdanitelného plnění (v základu daně téměř 7 milionů Kč) pouze od jediného svého dodavatele, a to společnosti ján pecha stavby. Ovšem ani tato společnost v dané době neměla žádné zaměstnance (s výjimkou svého bývalého jednatele) a od června 2020 nevykazovala podnikatelskou činnost (podává nulová daňová přiznání k DPH, za předmětné zdaňovací období nepodala kontrolní hlášení; neměla registrovaný bankovní účet, neměla jednatele, měla virtuální sídlo, neměla provozovnu). Zjednodušeně řečeno, stěžovatelka tvrdí, že v předmětném zdaňovacím období obdržela deklarované zdanitelné plnění („dodání pracovníků“ za cenu téměř 2 mil. Kč) od dodavatele, který neměl zaměstnance a jediné zdanitelné plnění, které přijal, bylo od jeho (sub)dodavatele, který v dané době nevykazoval žádnou ekonomickou činnost (nedeklaroval na vstupu ani na výstupu žádné zdanitelné plnění a měl pouze jednoho zaměstnance – bývalého jednatele). Je třeba souhlasit s daňovými orgány, že ve vztahu k stěžovatelkou deklarovanému zdanitelnému plnění absentoval zdrojový subjekt, který by byl schopen vytvořit deklarovaný objem zdanitelného plnění, jež by pak bylo v řetězci přeprodáváno. Jelikož stěžovatelka neprojevila žádnou snahu vyjasnit daňovým orgánům, případně později správním soudům správcem daně zřetelně popsané pochybnosti o splnění hmotněprávních

podmínek pro vznik jí nárokovaného odpočtu DPH z deklarovaného plnění od společnosti MUNIN, je třeba souhlasit se závěrem, že skutkové okolnosti daného případu svědčily tomu, že stěžovatelce bude DPH za předmětné zdaňovací období v konkrétní výši stanovena (v důsledku neuznání nároku na odpočet daně na vstupu z deklarovaného plnění od společnosti MUNIN). Na uvedeném nic nemění ani námitky stěžovatelky, že dostala za služby (které údajně „nakoupila" od svého dodavatele) zaplaceno od svého odběratele (společnosti V holding), neboť městský soud správně poukázal na skutečnost, že doklad o zaplacení (výpis z bankovního účtu) je způsobilý dosvědčit pouze platební transakci, nikoli že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (viz odst. 59 napadeného rozsudku).

[40] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že souhlasí s městským soudem i v tom, že odkazované rozsudky ve věci *Kemwater ProChemie* jsou v nyní projednávané věci nepřiléhavé (viz odst. 56 a 57 napadeného rozsudku). V případě stěžovatelky se pochybnosti správce daně netýkaly otázky, zda deklarovaný dodavatel byl plátcem DPH, ale zda byly splněny další hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, tj. v prvé řadě zda se fakticky uskutečnilo zdanitelné plnění tak, jak bylo v dokladech deklarováno (a tedy zda společnost MUNIN skutečně stěžovatelce dodala ve zdaňovacím období měsíce dubna 2022 pracovníky za cenu téměř 2 mil. Kč).

[41] S ohledem na výše popsané skutkové okolnosti posuzovaného případu Nejvyšší správní soud nepochybuje ani o splnění druhé ze zákonných podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, kterým je odůvodněná obava, že stěžovatelce v budoucnu stanovená daň bude nedobytná nebo obtížně inkasovatelná. Ani samotná stěžovatelka nezpochybňuje zjištění správce daně, že jejím prakticky jediným majetkem jsou peněžní prostředky na běžných bankovních účtech, které minimálně v relevantním období vždy krátce poté, co je na účet inkasovala, vybírala v hotovosti (tudíž zůstatky na účtu zdaleka nedosahovaly výše potenciální DPH, u které existoval důvodný předpoklad, že by mohla být stěžovatelce doměřena). Tato skutečnost, ve spojení s dalšími zjištěními správce daně, zejména že stěžovatelka (i) v rozhodné době neměla žádné zaměstnance, (ii) měla pouze virtuální sídlo, (iii) za rok 2021 vykázala ztrátu a za část roku 2022 pak vykázala nízkou ekonomickou výkonnost, v dostatečné míře zakládala odůvodněnou obavu, že stěžovatelka nebude v době splatnosti případně v budoucnu doměřené DPH schopná ji uhradit.

[42] K námitce stěžovatelky uvedené v závěru její kasační stížnosti, že městský soud zatížil napadený rozsudek zásadní vadou nesprávnosti a nezákonnosti, když aproboval vydání zajišťovacího příkazu jako okamžitě vykonatelného, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o námitku nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Jak již poukázal městský soud (viz odst. 79 a 80 napadeného rozsudku), stěžovatelka ve své žalobě námitku směřující proti stanovení účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání nic nenamítala. Jelikož stěžovatelka takovou námitku zcela nepochybně v žalobě uplatnit mohla, ale neučinila tak, Nejvyšší správní soud se jí již nezabýval pro její nepřípustnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2019, č. j. 1 Azs 464/2018 - 24, odst. [24], respektive tam odkazovaná rozhodnutí tohoto soudu). Nad rámec a pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka tuto svou nepřípustnou námitku beztak v kasační stížnosti blíže neodůvodnila.

[43] Lze tudíž uzavřít, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu pro vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud proto nepochybil tím, že se s posouzením daňových orgánů ztotožnil.

[44] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[45] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému ale žádné účelně vynaložené náklady nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti (výrok II. tohoto rozsudku).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. prosince 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu