



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Logistická společnost pro pyrotechniku Ostrava 4 s.r.o.**, se sídlem 28. října 810/246, Ostrava, zast. JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem, se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2023, č. j. 2860/23/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 5. 2023, č. j. 22 Af 5/2023-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zajišťovacím příkazem ze dne 29. 11. 2022, č. j. 4461268/22/3202-80542-711753 (dále jen „zajišťovací příkaz“), žalobkyni podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), uložil, aby okamžikem vydání tohoto zajišťovacího příkazu zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2022 do 31. 5. 2022, a to složením jistoty ve výši 829.603 Kč na depozitní účet správce daně.

[2] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a zajišťovací příkaz potvrdil.

## II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud nejprve v napadeném rozsudku shrnul ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se problematiky zajišťovacích příkazů (zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-9, ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015-35, ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104 a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66) a závěry z ní vyplývající. Na základě toho následně dospěl k závěru, že zajišťovací příkaz i napadené rozhodnutí požadavkům této judikatury odpovídají a zcela se ztotožnil s posouzením věci provedeným správcem daně a žalovaným.

[5] Podmínku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně považoval za splněnou, neboť vzal za svá zjištění a hodnocení žalovaného stran důvodných pochybností o existenci plnění ze strany dodavatele žalobkyně, společnosti MUNIN služby s.r.o. "v likvidaci" (dále jen „MUNIN“ či „dodavatel“), a o realizaci plnění žalobkyní jejím odběrateli, společnosti DALE GROUP s.r.o. (dále jen „DALE GROUP“ či „odběratel“). Za těchto okolností krajský soud označil pochyby daňových orgánů, které vyplývaly z virtuálních sídel jednotlivých článků obchodního řetězce či z neexistence provozoven a zaměstnanců, za opodstatněné. I když krajský soud nevyloučil, že lze podnikat i tímto způsobem, v nyní projednávané věci uvedené faktory potvrzují zjištěné pochybnosti daňových orgánů. S ohledem na to nepřisvědčil žalobním námitkám, které žalobkyně uplatňovala k uvedenému předpokladu pro vydání zajišťovacího příkazu. S žalovaným krajský soud souhlasil také v tom, že s ohledem na to, že zajišťovací příkaz byl vydán v počáteční fázi daňového řízení, je třeba pravděpodobnost budoucího stanovení daně hodnotit spíše jako slabší. Za nedůvodnou považoval rovněž námitku, podle níž žalovaný v napadeném rozhodnutí současně naznačil možnost narušení neutrality daně i možnost odepření nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání realizace plnění, protože v aktuální fázi daňového řízení nebylo možné vyloučit žádnou z těchto variant.

[6] Krajský soud měl za splněnou i podmínku nedobytnosti, resp. ohrožení výběru daně. Žalobkyně totiž nevlastní žádný reálný nemovitý ani movitý majetek a jejím jediným aktivem jsou likvidní prostředky na běžném účtu. Přestože žalobkyni přisvědčil v tom, že není nelegální ani neobvyklé, pokud podnikatel vybírá finanční prostředky ze svého běžného účtu obratem po jejich obdržení, z hlediska obav o budoucí dobytost dosud nestanovené daně za situace, kdy se jedná o jediný reálný majetek daňového subjektu, takové jednání zcela oprávněně vyvolává pochybnost o budoucím vymožení daňové povinnosti. V této souvislosti krajský soud podotkl, že skutečnosti zjištěné daňovými orgány je třeba hodnotit v jejich celkovém souhrnu, a nikoli izolovaně. Rovněž ve vztahu k této podmínce se tedy zcela ztotožnil se závěry daňových orgánů, a proto v napadeném rozsudku odkázal na odůvodnění zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí. Vzhledem ke skutečnostem zjištěným daňovými orgány tudíž považoval za zákonné i stanovení vykonatelnosti zajišťovacího příkazu okamžikem jeho vydání podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

pokračování

### III.

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje jej současně s napadeným rozhodnutím a zajišťovacím příkazem zrušit.

[8] Stěžovatelka krajskému soudu především vytýká nedostatečné vypořádání se s jejími žalobními námitkami. To způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Přestože v žalobě na více než dvaceti stranách systematicky a rozsáhle brojila proti napadenému rozhodnutí, krajský soud na její argumentaci reagoval pouze lakonickým konstatováním, že zajišťovací příkaz obстоjí, a že se zcela ztotožňuje se závěry, zjištěními a hodnocením věci daňovými orgány, aniž by se přezkoumatelným způsobem vypořádal s jejími žalobními námitkami a adekvátně zdůvodnil, proč považuje její argumentaci za nedůvodnou. Napadený rozsudek tudíž neobsahuje vlastní přezkoumatelný názor krajského soudu o tom, proč považuje podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu za splněné. Krajský soud v něm nanejvýš velmi stručně shrnul závěry daňových orgánů bez vlastního hodnocení, což se snažil v odst. 25. napadeného rozsudku napravit odkazem na odůvodnění zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí. Tím, že stěžovatelka není schopna z napadeného rozsudku zjistit důvody, pro které krajský soud považoval napadené rozhodnutí za správné, nemůže se proti napadenému rozsudku bránit. Nezbyvá jí než v kasační stížnosti opakovat obranu směřující vůči nesplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu obsaženou již v žalobě, která nebyla krajským soudem dostatečně vypořádána.

[9] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud překročil meze své přezkumné činnosti, když dovedl (a to s odkazem na závěry žalovaného), že plnění na výstupu byla fiktivní stejně tak jako plnění na vstupu, přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí fakticitu plnění na výstupu nezpochybnil. Jinými slovy krajský soud potvrdil neexistující závěr žalovaného, čímž v rozporu se soudním řádem správním a nad rámec úvah daňových orgánů konstruoval nové závěry odůvodňující zákonnost zajišťovacího příkazu. Stěžovatelka se tímto postupem krajského soudu cítí být dotčena na svých veřejných subjektivních právech a má za to, že tento postup zakládá vadu napadeného rozsudku spočívající v jeho nepřezkoumatelnosti pro zmatečnost. I v tom spatřuje důvod pro jeho zrušení. Krajský soud nadto svůj výše uvedený závěr neodůvodnil, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Otázka fakticity plnění je přitom podle stěžovatelčina mínění pro posouzení věci stěžejní. Stěžovatelka proto již v odvolání a poté i v žalobě namítala, že pochybnosti o fakticitě plnění na vstupu nejsou důvodné a daňové orgány nikdy nerozporovaly fakticitu plnění na výstupu. Pokud určitá plnění dodala svému odběrateli, musela je nejprve získat od svého dodavatele. Žalovaný se nicméně v napadeném rozhodnutí odmítl otázkou fakticity plnění na výstupu zabývat, což stěžovatelka rovněž považuje za závažné pochybení, stejně tak jako skutečnost, že krajský soud neposoudil důvodnost její argumentace o tom, zda lze připustit spornost fakticity na plnění na vstupu bez současného zpochybnění fakticity plnění na výstupu.

[10] Stěžovatelka brojí proti tomu, že krajský soud dovedl zákonnost zajišťovacího příkazu a napadeného rozhodnutí přesto, že podmínky pro vydání tohoto zajišťovacího příkazu ve smyslu § 167 daňového řádu nebyly splněny. Správce daně ani žalovaný nedostáli judikturním a doktrinálním požadavkům pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť se jim

podářilo doložit pouze slabé důvody obav o budoucí dobytost daně a k pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu neuvedli žádné relevantní důvody. Zajišťovací příkaz, napadené rozhodnutí i napadený rozsudek tudíž stěžovatelka považuje za nezákonná rozhodnutí. Krajský soud se s její žalobní argumentací nevypořádal, resp. tam, kde učinil alespoň náznak vlastního hodnocení, dospěl k nesprávnému právnímu názoru.

[11] Ve vztahu k pravděpodobnosti budoucího stanovení daně stěžovatelka také namítá, že daňové orgány svůj závěr o splnění tohoto předpokladu vystavěly na údajné fiktivnosti plnění odebíraných od společnosti MUNIN. Takový závěr však ze zjištěných skutečností (virtuální sídlo, absence provozovny, vozidel či nemovitých věcí) nevyplývá. Uvedená zjištění se převážně týkají jen společnosti Ján Pecha stavby s.r.o., v likvidaci (dále jen „Ján Pecha stavby“), od které stěžovatelka žádá plnění nepřijala, tudíž nelze zjištění o ní vztahovat na realizovaná plnění mezi stěžovatelkou a společností MUNIN. Navíc je třeba zohlednit povahu odebíraných plnění spočívající v dodávání pracovníků, s ohledem na kterou se stěžovatelka snaží při své podnikatelské činnosti vynakládat jen nezbytné výdaje. Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že i když připustil, že lze podnikat i tímto způsobem, přesto se přiklonil k závěru daňových orgánů jdoucích v její neprospěch.

[12] S krajským soudem nesouhlasí ani v tom, že existenci odůvodněných obav o budoucí dobytost daně lze opřít o současné tvrzení o fiktivnosti plnění i o narušení neutrality daně. Podle stěžovatelky se totiž jedná o neslučitelné varianty. Fiktivnost plnění znamená, že daňový subjekt opírá svůj nárok na odpočet o plnění, k němuž nedošlo, zatímco narušení neutrality daně svědčí o tom, že některý z článků obchodního řetězce neodvede daň vzešlou z prokazatelně realizovaného plnění. Uvedený názor krajského soudu tudíž zakládá zmatečnost a nesrozumitelnost napadeného rozsudku a snižuje stěžovatelčinu možnost na efektivní procesní obranu, která je u každé z daných variant (fiktivní plnění versus porušení neutrality daně) skutkově i právně odlišná. Daňové orgány tedy byly povinny jednoznačně identifikovat důvody pro vydání zajišťovacího příkazu, přičemž v dané věci nebyly dány ani slabé důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Ve zbytku zde stěžovatelka odkazuje na žalobu.

[13] Na svoji žalobní argumentaci stěžovatelka odkazuje i co se týče podmínky budoucí nedobytnosti daně. Opakuje, že skutečnosti zjištěné žalovaným představují nanejvýš slabý důvod nasvědčující jejímu splnění. Nebyl totiž splněn předpoklad, že by se snažila zbavovat svého majetku s cílem vyhnout se splnění daňových povinností, jak požaduje konstantní judikatura. Stěžovatelka se pouze snaží chovat podnikatelsky racionálně, tedy maximalizovat zisk za současné minimalizace nákladů. Úvaha žalovaného o účelném zbavování se jejího majetku se tak opírá o jeho subjektivní spekulace. Tím, že se krajský soud v napadeném rozsudku s touto úvahou ztotožnil, aniž by předmětnou otázku sám posoudil, zatížil i v tomto ohledu napadený rozsudek vadou nezákonnosti, stejně jako tuto vadu vykazuje zajišťovací příkaz a napadené rozhodnutí. Krajský soud při úvaze o budoucí dobytosti daně nezohlednil řádné plnění povinností při správě daní ze strany stěžovatelky, její kladnou podnikatelskou historii a příkladnou spolupráci s daňovými orgány.

[14] Stěžovatelka konečně rozporuje okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu. Nebyly-li splněny podmínky pro jeho vydání ve smyslu § 167 daňového řádu, nemohla být stanovena jeho okamžitá vykonatelnost podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty.

## IV.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Poukazuje na to, že kasační námitky se shodují s těmi odvolacími, v podrobnostech proto odkazuje na napadené rozhodnutí. Má za to, že z napadeného rozsudku je dostatečně zřejmé, jak krajský soud věc posoudil. Přestože odůvodnění napadeného rozsudku je stručné, není nepřezkoumatelné. Dovozuje-li nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z celkového počtu jeho stran oproti celkovému počtu stran žaloby, přehlíží obsahovou stránku žaloby, kterou v převážné míře tvoří výkladová východiska k institutu zajištění daně, citace napadeného rozhodnutí a opakování odvolacích námitek, které žalovaný již vypořádal v napadeném rozhodnutí a ve zbývajícím se omezuje na nesouhlas s hodnocením a zjištěními nasvědčujícím fiktivnosti přijatého plnění. Podání dvacetistránkové žaloby přitom nezakládá povinnost soudu ji vypořádat ve stejném rozsahu, zvláště za situace, kdy podstatu žalobní argumentace bylo možno shrnout do několika vět. V této souvislosti žalovaný shrnuje zjištění správce daně ohledně splnění obou podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, argumentaci stěžovatelky i krajského soudu, dodává, že argumentace krajského soudu obsažená v napadeném rozsudku odpovídá formulaci žalobních námitek.

[16] Žalovaný rovněž nesouhlasí s námitkou týkající se překročení mezí jeho přezkumné činnosti ve vztahu k posouzení fiktivnosti posuzovaných plnění. Krajský soud sice tuto otázku hodnotil širěji než daňové orgány, tento jeho závěr je však v podstatě nadbytečný a bez vlivu na přezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku. Fakticita plnění uskutečněného stěžovatelkou navíc nebyla z hlediska předpokladu budoucího stanovení daně relevantní. I kdyby totiž stěžovatelka plnění svému odběrateli reálně nedodala, měla by povinnost odvést daň již na základě skutečnosti, že vystavila daňový doklad podle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty.

[17] Ke stížnostní námitce o nesplnění podmínky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně žalovaný opakuje, že daňové orgány zjistily takové skutečnosti, které odůvodňovaly závěr, že společnost Ján Pecha stavby není ekonomicky aktivní a s největší pravděpodobností sama žádné plnění neuskutečnila. Tím, že všechny články popsaneého obchodního řetězce včetně stěžovatelky deklarovaly přijetí plnění pouze od této společnosti, nasvědčuje to fiktivnosti daného plnění. Tento závěr pak posilují další zjištění o absenci materiálního či personálního zázemí a faktického místa podnikání. Pokud se v napadeném rozhodnutí či zajišťovacím příkazu vyskytla zmínka o narušení neutrality daně, nejedná se o alternativní důvod pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Žalovaný totiž od počátku řízení předpokládal, že k doměření daně dojde z důvodu neexistence faktického plnění, aniž se žalovaný zabýval i otázkou daňového podvodu. Žalovaný ani krajský soud tudíž nehodnotili věc stěžovatelky tak, že by zvažovali dva možné důvody pro doměření daně.

[18] K námitkám ve vztahu k obavě o budoucí dobytost daně žalovaný dodává, že s ohledem na majetkovou nedostatečnost, netransparentní nakládání s majetkem a nízkou výkonnost stěžovatelky lze v souvislosti s neoprávněným uplatněním odpočtu považovat obavy o budoucí výběr či dobytost daně za silné. Mimoto dosavadní tvrzená kladná zkušenost správce daně se stěžovatelkou nemůže vyvrátit opodstatněnost důvodů pro vydání zajišťovacího příkazu, neboť plnění zákonných povinností daňovým subjektem je třeba považovat za běžné. Otázku hrozícího nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani

z přidané hodnoty stěžovatelka podle názoru žalovaného rozporuje pouze obecně. Její námitky tudíž nelze považovat za nedůvodné.

## V.

[19] V replice k vyjádření žalovaného se stěžovatelka ohrazuje proti tomu, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku zakládá na poměření počtu jeho stran s počtem stran žaloby. Uvedeným srovnáním chtěla pouze poukázat na to, že je materiálně velmi obtížné vypořádat 20 stran textu žaloby v jednom odstavci napadeného rozsudku. Tvzení o jeho nepřezkoumatelnosti zakládá na nedostatečném odůvodnění, tedy na nedostatku vlastních úvah krajského soudu o meritu věci. Odvolací námitky v žalobě opakovala proto, že žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil závěry správce daně, s nimiž nesouhlasila. To však neopravňovalo krajský soud se s její žalobní argumentací nevypořádat. Krajským soudem zvolený postup zcela popírá smysl soudního přezkumu. K otázce prokázání fakticity posuzovaných plnění pak doplňuje, že důkazní břemeno ohledně splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu tížilo správce daně.

[20] Stěžovatelka setrvává na tom, že krajský soud v závěrech o prokázání fakticity plnění překročil meze přezkumné činnosti, což představuje dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozsudku. Nesouhlasí zde s žalovaným, že pro předpoklad pravděpodobnosti budoucího stanovení daně nebyla otázka fakticity plnění relevantní. Z napadeného rozhodnutí je totiž zřejmé, že tento předpoklad je založen na fiktivnosti plnění odebíraných stěžovatelkou od společnosti MUNIN. Stěžovatelka v tomto směru poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2023, č. j. 7 Afs 264/2022-24, podle kterého musí být v zajišťovacím příkazu uvedeny rozhodné skutečnosti o splnění podmínek pro jeho vydání, přičemž tyto úvahy podléhají soudnímu přezkumu.

[21] Stěžovatelka opakovaně vyjadřuje nesouhlas se závěry žalovaného o fiktivnosti plnění, neboť jím uváděné skutečnosti svědčí nanejvýš o osobě dodavatele a jeho schopnostech dodat plnění, tedy nikoliv o fakticitě plnění a reálném výkonu podnikatelské činnosti stěžovatelkou. Stěžovatelka je proto i nadále přesvědčena, že o fakticitě plnění na vstupu nelze pochybovat. V případě, kdy by skutečně byly dány obavy o neprokázání deklarovaného dodavatele, musel by se žalovaný vypořádat i s podmínkami stanovenými rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující judikaturou správních soudů. Ve vztahu k závěrům žalovaného stran obav o budoucí výběr daně dodává, že tyto odporují zákonu. Daňové orgány musejí každou podmínku odůvodňovat individuálně, není tudíž přípustné pravděpodobností budoucího stanovení daně argumentovat ve vztahu ke splnění obav o budoucí dobytosti daně.

## VI.

[22] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky setrvává na svém stanovisku o přezkoumatelnosti napadeného rozsudku a podotýká, že důvodnost i zákonnost vydání zajišťovacího příkazu se týká otázek skutkových, které stěžovatelka z povahy věci nemohla vyvrátit odkazy na judikaturu a komentářovou literaturu. Krajský soud v napadeném rozsudku na základě skutkových zjištění a závěrů daňových orgánů vysvětlil, proč jsou žalobní námitky nedůvodné, stěžovatelka tudíž nemůže tvrdit, že neví, jak krajský soud o její žalobě uvažil. Žalovanému pak není zřejmé, jak jinak měl krajský soud napadený rozsudek odůvodnit, když považoval skutkový podklad za dostačující a námitky, které již

pokračování

byly v napadeném rozhodnutí vypořádány, za nedůvodné. Měla-li stěžovatelka zájem na tom vyvrátit závěr o pravděpodobném neuznání daňového odpočtu pro fiktivnost plnění, mohla tak učinit v souladu s § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

[23] K námitkám o překročení mezí přezkumu krajským soudem žalovaný opakuje, že se jedná o nedopatření, které je zcela bez vlivu na nosné důvody napadeného rozsudku a na závěry o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu. Podle žalovaného mezi povinnostmi odvést daň na výstupu a právem uplatnit odpočet daně na vstupu u téhož plátce není natolik přímá souvislost, jakou stěžovatelka dovozuje.

[24] Žalovaný poukazuje na to, že byly popsány okolnosti svědčící o nesouladu stěžovatelkou deklarovaného stavu se stavem skutečným, když společnost MUNIN nemohla plnění dodat. Zpochybněná fakticita tohoto plnění tak vylučuje oprávněnost stěžovatelkou uplatněného nároku. Jakkoliv stěžovatelka odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, jedná se pouze o hypotetický vývoj budoucího dokazování, aniž by stěžovatelka okolnosti dotčené transakce dokládala konkrétními tvrzeními. Sama skutečnost, že stěžovatelka svému odběrateli reálně dodávala nějaké plnění, neprokazuje její nárok na odpočet daně z tohoto plnění. Podle žalovaného není ani vyloučeno, aby jedna skutková okolnost nemohla být relevantní pro více než jednu podmínku zajištění daně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvádí, že existují-li pochyby, že daňový subjekt uplatňoval neoprávněné daňové výhody, není pravděpodobné, že by dobrovolně zaplatil svou daňovou povinnost stanovenou v důsledku odhalení neoprávněnosti uplatnění této jeho výhody. K tvrzené kladné historii stěžovatelky ve věci plnění jejích daňových povinností dodává, že jednak by plnění daňových povinností mělo být standardem a nadto stěžovatelčina daňová historie je s ohledem na její nedlouhou existenci krátká.

## VII.

[25] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatelky, podle nichž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.). Absence této vady je totiž podmínkou pro věcný přezkum dalších kasačních námitek (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004-105). Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je ostatně vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítla.

[28] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[29] Stěžovatelka nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů dovozuje ze skutečnosti, že se v něm krajský soud ztotožnil se závěry, zjištěními a hodnocením věci daňovými orgány, aniž by se přezkoumatelným způsobem vypořádal s jejími žalobními námitkami a adekvátně zdůvodnil, proč je považuje za nedůvodné.

[30] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[31] Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud, jakkoliv je napadený rozsudek skutečně velmi stručný, dostál požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí ve smyslu výše citované judikatury. V napadeném rozsudku výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a srozumitelně, byť velmi úsporně, se vyslovil k jednotlivým uplatněným žalobními námitkami, aniž některou z nich opomněl. Odůvodnění napadeného rozsudku je tedy sice stručné, nicméně je z něj zřejmé, k jakým závěrům stran posouzení podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu krajský soud dospěl, a proč nepovažoval žalobní argumentaci za důvodnou. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů, stejně jako to, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[32] Přestože tedy žaloba byla rozsáhlá (čítala 21 stran), obsahově byla poměrně chudá, neboť její převážnou část tvořily citace komentářové literatury a výkladových východisek k § 167 daňového řádu, citace napadeného rozhodnutí a reprodukce odvolacích námitek. U takto koncipované žaloby tudíž nebylo povinností krajského soudu vypořádat se s každou její dílčí částí, potažmo na ni reagovat stejně obsáhlým rozsudkem (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56). Měl-li by platit opak, bylo by u podání mimořádně rozsáhlých velmi obtížné vytvořit „přezkoumatelný“ rozsudek. Právě i z tohoto důvodu ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu považuje za postačující, pokud se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádá s obsahem a smyslem žalobní argumentace. Napadený rozsudek tedy nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

[33] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů současně nemůže založit ani tvrzení, podle něž se krajský soud zcela ztotožnil s argumentací žalovaného a s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Jak totiž Nejvyšší správní soud dovodil již



pokračování

například ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.*“ Právě tak tomu bylo i v souzené věci. Krajský soud považoval vypořádání odvolacích námitek žalovaným za věcně správné, zákonné a vyčerpávající, nebyl tedy povinen reagovat na každou z žalobních námitek, které byly jejich opakováním, a to za situace, kdy stěžovatelka v žalobě nepředestřela žádnou vlastní konkurující argumentaci, ale toliko vyjádřila se závěry žalovaného svůj nesouhlas.

[34] Stěžovatelka dále namítá, že napadený rozsudek je zmatečný, neboť krajský soud potvrdil nevyslovený závěr žalovaného o zpochybnění fakticity plnění na výstupu, čímž překročil meze své přezkumné činnosti.

[35] Nejvyšší správní soud připomíná, že zmatečnost řízení je samostatným kasačním důvodem zakotveným v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., který spočívá především v tom, že chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce. Z povahy uvedené stěžovatelčiny námitky je tudíž zřejmé, že jí míří nikoliv na zmatečnost řízení ve smyslu posledně zmíněného kasačního důvodu, nýbrž na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v pochybení krajského soudu majícím vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Ani tuto vadu však z dále uvedených důvodů Nejvyšší správní soud nedovodil.

[36] Je třeba stěžovatelce přisvědčit v tom, že správce daně v zajišťovacím příkazu, jakož i žalovaný v napadeném rozhodnutí se zabývali pouze hodnocením pochybností o existenci plnění od společnosti MUNIN stěžovatelce (plnění na vstupu). Teprve v reakci na žalobní argumentaci stěžovatelky k otázce fiktivnosti plnění na výstupu žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že fiktivnost plnění stěžovatelkou jejímu dodavateli bude možné postavit najisto až po daňové kontrole provedené v nalézacím řízení.

[37] V souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. je v řízení o žalobě rozsah přezkumu napadeného správního rozhodnutí vymezen uplatněnými žalobními body. Ze strany krajského soudu se tudíž nejednalo o překročení mezí jeho přezkumné činnosti ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., když stěžovatelka tuto otázku týkající se plnění na výstupu v žalobě nadnesla, byť na ní daňové orgány své závěry nevystavěly. I když tedy krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že se přiklání k závěru, který žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně nepřijal (ohledně fiktivnosti plnění na výstupu), nelze tuto dílčí nesprávnost považovat za natolik závažné pochybení, aby mělo vliv na výrok napadeného rozsudku (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59). Jak ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, jedná se ze strany krajského soudu spíše o nedůslednost ve vyjádření toho, jaké úvahy žalovaného přebírá. Tato nedůslednost ovšem, jak již uvedeno, nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Z něj lze nepochybně dovodit, že krajský soud přisvědčil závěrům daňových orgánů, na nichž založily své úvahy odůvodňující vydání zajišťovacího příkazu a posléze i napadeného rozhodnutí.

[38] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost, a nedovodil ani jinou vadu řízení s vlivem na zákonnost napadeného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[39] Nejvyšší správní soud tedy mohl přistoupit k posouzení zbylých kasačních námitek podřaditelných pod kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jelikož povětšinou jsou tyto námitky vzájemně provázané, Nejvyšší správní soud přistoupil k jejich společnému posouzení. Považuje to za vhodnější z hlediska srozumitelnosti a přehlednosti.

[40] Stěžovatelka konkrétně namítá, že krajský soud i daňové orgány dospěly k nesprávnému právnímu závěru o splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu.

[41] 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.*

[42] Předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu je tedy přiměřená pravděpodobnost, že 1) daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že 2) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma předpokladům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008-90). Soudy však při následném přezkumu ověřují pouze to, zda daňové orgány identifikovaly základní rizika a přesvědčivě zdůvodnily naplnění obou požadavků (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38). Naplnění odůvodněné obavy ve smyslu citovaného ustanovení je přitom 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 nestanovené daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31). Jestliže „*bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prokům, je možné např. nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zabývá majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Konečně v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, Nejvyšší správní soud vyslovil, že bude-li možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat.

[43] Z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k naplnění obou předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu vyplývajících z § 167 odst. 1 daňového řádu dále vyplývá, že síla indicií, z nichž lze usuzovat na pravděpodobnost budoucího stanovení daně, se bude zpravidla lišit dle stádia daňového řízení. Rozdílná situace bude, pokud správce daně přistoupí k vydání zajišťovacího příkazu v úvodu daňového řízení, kdy jsou k dispozici dosud toliko obecné indicie k daňovému případu. Za takové situace bude míra přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně zpravidla nižší a zajišťovací příkaz bude možné vydat pouze tehdy, pokud zjištění o nedobytnosti či značných obtížích při vybrání následně

pokračování

stanovené daně budou natolik silná, že při celkovém hodnocení „vykompenzují“ dosud slabší argumenty ke splnění prvního předpokladu. V takovém případě totiž právě okolnosti týkající se dobytosti či obtíží při vybírání daně zpravidla vedou správce daně k zajištění daně, přestože dosud nejsou objasněny veškeré skutečnosti potřebné pro její správné stanovení. Naproti tomu v postupujícím daňovém řízení, v průběhu opatřování potřebných důkazních prostředků, bude možné přesvědčivěji a s vyšší mírou pravděpodobnosti určit, že daň bude skutečně v budoucnu stanovená, 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).

[44] Stěžovatelka namítá, že se daňovým orgánům nepodařilo předejít takové skutečnosti, z nichž by bylo možno usuzovat na splnění požadavku pravděpodobnosti budoucího stanovení daně.

[45] Ze zajišťovacího příkazu i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány svůj závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně založily na indiciích svědčících o neoprávněném uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a to z důvodu fiktivnosti plnění. Správce daně totiž zjistil, že stěžovatelka uplatnila za zdaňovací období měsíce května roku 2022 nárok na odpočet daně v celkové výši 829.603 Kč z plnění poskytnutého společností MUNIN. Stěžovatelka však prvních nenulových výsledků při svém podnikání dosáhla právě až v uvedeném zdaňovacím období a hned v rozsahu 4.000.000 Kč. Předmětné plnění představovalo jediné zdanitelné plnění společnosti MUNIN. Stejně tak se jednalo o jediné zdanitelné plnění přijaté od stěžovatelky společností DALE GROUP, která zároveň byla jediným odběratelem stěžovatelky. Plnění tak bylo uskutečněno v rámci odběratelsko-dodavatelského řetězce, v němž společnost Ján Pecha stavby byla dodavatelem společnosti MUNIN, která zase byla dodavatelem stěžovatelky. Stěžovatelka pak byla dodavatelem plnění vůči společnosti DALE GROUP. Společnost Ján Pecha stavby byla plátcem daně od června 2020, podávala nulová daňová přiznání, za zdaňovací období měsíce května roku 2022 nepodala kontrolní hlášení, v době vydání zajišťovacího příkazu neměla zřízené žádné bankovní účty, webové stránky, historicky měla jen jednoho zaměstnance (svého jednatele) a od roku 2020 byla funkce jejího jednatele neobsazena. Poslední účetní závěrku zveřejnila za rok 2019. Společnost MUNIN vykázala za zdaňovací období měsíce května roku 2022 jediné zdanitelné plnění přijaté od společnosti Ján Pecha stavby, v době vydání zajišťovacího příkazu měla virtuální sídlo, neměla webové stránky, provozovnu (fakticky ani v živnostenském rejstříku) či zaměstnance a nezveřejňovala účetní závěrky. Rovněž u stěžovatelky bylo zjištěno, že sídlí na virtuální adrese, nemá provozovnu, zaměstnance, nevlastní nemovitosti a ani se neprezentuje na webu. Daňové orgány také dovodily, že obchodní marže za poskytnuté plnění činila 0,8 %, tudíž měly za to, že úkolem stěžovatelky bylo pouze přeprodávat uvedené plnění.

[46] Nejvyšší správní soud se tedy zcela ztotožňuje s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že výše uvedené okolnosti důvodně nasvědčovaly neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně z důvodu fiktivnosti plnění na vstupu, a tedy nasvědčovaly i pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Správce daně v zajišťovacím příkazu i žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně a logicky odůvodnili své podezření o fiktivnosti plnění poskytnutého společností MUNIN stěžovatelce, přičemž svůj předpoklad založili na existenci odběratelsko-dodavatelského řetězce, jehož součástí byla také stěžovatelka, a na skutečnosti, že stěžovatelka přijala za zdaňovací období měsíce května

roku 2022 pouze předmětné plnění a pouze od společnosti MUNIN, která svá plnění zase výlučně převzala od společnosti Ján pecha stavby, přestože tato společnost nevykazovala žádnou ekonomickou činnost a od roku 2020 neměla jednatele. Daňové orgány přesvědčivě popsaly strukturu a mechanismy fungování předmětného obchodního řetězce včetně role stěžovatelky v něm, přičemž jejich úvahy zcela odpovídají výše citovaným judikатурním požadavkům, jež § 167 odst. 1 daňového řádu vyžaduje pro vydání zajišťovacího příkazu. Všechny zjištěné indicie o jednotlivých subjektech předmětného řetězce a především hodnocení zjištěných skutečností nejen jednotlivě, ale především ve vzájemné souvislosti, pak podle Nejvyššího správního soudu potvrzují správnost úvahy o možné fiktivní povaze poskytnutých plnění a v souhrnu s ostatními zjištěními opodstatňují závěr o pravděpodobném budoucím stanovení daně. S ohledem na skutečnost, že se v daném případě jednalo o vydání zajišťovacího příkazu v samé počáteční fázi daňové kontroly, je třeba přisvědčit žalovanému rovněž v tom, že míra pravděpodobnosti budoucího stanovení daně byla slabší.

[47] S ohledem na právě uvedené jsou neopodstatněné a ve svém podstatě nesouvisející s meritem věci stěžovatelčiny námitky, podle nichž daňové orgány i krajský soud svůj závěr o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně založily na virtuálním sídle, absenci provozovny, vozidel a majetku, když tyto faktory se mnohdy týkaly jen společnosti Ján pecha stavby, a že od této společnosti žádná zdanitelná plnění sama neuplatnila. Stejně tak je ve světle výše uvedeného bezpředmětná její další námitka, že podnikání přizpůsobuje povaze své podnikatelské činnosti. Jak správně podotkl krajský soud, podnikat lze nepochybně i způsobem, kterým to stěžovatelka činí, v takovém případě se však stěžovatelka vystavuje riziku, že právě to ve spojení s dalšími zjištěními podpoří úvahy daňových orgánů o fiktivnosti plnění, v daném případě poskytnutého společností MUNIN.

[48] Jakkoli stěžovatelka namítá, že v nyní souzené věci byla rozhodná také otázka fakticity plnění na výstupu a že se touto otázkou žalovaný odmítl zabývat, nelze jí ani v uvedeném přisvědčit. Správce daně a žalovaný se fakticitě plnění poskytnutému stěžovatelkou společností DALE GROUP v zajišťovacím příkazu ani v napadeném rozhodnutí vůbec nevěnovali, neboť pro předpoklad budoucího stanovení daně považovali za dostačující závěr o možné fiktivnosti plnění od společnosti MUNIN. Skutečnost, že v zajišťovacím řízení správce daně nepřijal žádné závěry stran fiktivnosti plnění poskytnutého stěžovatelkou společností DALE GROUP, neznamená, že uvedené plnění bylo podle jeho názoru skutečně realizováno. Namítá-li tedy stěžovatelka, že nedává smysl, pokud daňové orgány nerozporovaly fakticitu plnění na výstupu (tj. plnění poskytnuté stěžovatelkou společností DALE GROUP), když současně plnění na vstupu (tj. plnění poskytnuté společností MUNIN stěžovatelce) považovaly za fiktivní, jedná se o zavádějící tvrzení.

[49] Nejvyšší správní soud na tomto postupu daňových orgánů, které se věnovaly zejména plnění mezi společnostmi MUNIN a stěžovatelkou, neshledává nic závadného, protože v souvislosti s posouzením předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu bylo primární povinností správce daně vlastní analytickou vyhledávací činností zjistit indicie důvodně nasvědčující budoucímu stanovení daně. Jak Nejvyšší správní soud dovodil například ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového

pokračování

*řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení.* “Po správci daně totiž 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.” (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104). Naznačeným způsobem postupovaly daňové orgány i v nyní projednávané věci.

[50] Nelze přehlížet ani to, že stěžovatelka námitku o nezohlednění fakticity plnění na výstupu poprvé uplatnila až v žalobě, přestože tak nepochybně mohla učinit již v podaném odvolání. Nemůže se tedy nyní dovolávat toho, že se žalovaný předmětnou otázkou nezabýval. V reakci na její žalobní námitku žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že fakticitu plnění na výstupu bude možno postavit najisto až po provedené daňové kontrole. S tímto názorem Nejvyšší správní soud i s ohledem na výše citované judikaturní závěry zcela souhlasí. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, zatímco v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019-58). Předmět těchto řízení je tedy třeba odlišovat.

[51] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani stížnostní argumentaci, podle které daňové orgány nepřipustně nastínilly dva vzájemně se vylučující důvody pro naplnění předpokladu budoucího stanovení daně, když poukázaly na možnost fiktivnosti plnění a současně na narušení neutrality daně, tedy na účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Přestože žalovaný v odst. 17 napadeného rozhodnutí konstatoval, že „s vysokou pravděpodobností došlo k narušení neutrality daně (fiktivní plnění), a to z titulu fiktivnosti zdanitelných plnění“, z kontextu této části odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že uvedená zmínka nemíří na předpoklad účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Z napadeného rozhodnutí, stejně tak jako ze zajišťovacího příkazu, které společně tvoří jeden celek, jednoznačně vyplývá, že daňové orgány předpoklad budoucího stanovení daně založily na fiktivnosti plnění na vstupu, tedy plnění mezi společnostmi MUNIN a stěžovatelkou. Nejedná se tedy o nastínění alternativního důvodu pro možné budoucí stanovení daně, jak stěžovatelka namítá.

[52] Stěžovatelka rozporuje i závěry daňových orgánů a krajského soudu o splnění druhého z předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu spočívajícího v pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně. Namítá přitom, že zjištěné okolnosti, z nichž daňové orgány vycházely, představují toliko slabé důvody, neboť nebyla zjištěna její snaha vyhnout se plnění daňových povinností či se účelně zbavovat svého majetku.

[53] Nejvyšší správní soud stran tohoto požadavku pro vydání zajišťovacího příkazu setrval judikuje, že „naplnění odůvodněné obavy je třeba zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Bylo by velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů nebo mnohobodovým testem jeho použitelnosti. V té nejobecnější rovině proto pouze soud konstatuje, že existence odůvodněné obavy musí být založena na konkrétních poměrech

*daňového subjektu, které musí být vztaženy k výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydání zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31). Jak dále vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38, „[z]ajišťovací příkaz lze vydat i tehdy, jestliže indicie nižší intenzity nasvědčují nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která s ohledem na výši dosud nestanovené daně vyvolá obavu o schopnost daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. To však neznamená, že by soudy za účelem ověření odůvodněnosti této obavy měly detailně přepočítávat ukazatele ekonomické a finanční situace daňových subjektů. Nejedná se totiž o prokazování skutkového stavu, ale o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují obavě o budoucí vybrání daně.“ Přihlédnout lze také ke skutečnosti, že „daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrát, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu), nebo činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2020, č. j. 1 Afs 480/2019-31).*

[54] V nyní projednávané věci daňové orgány obavy o budoucí nedobytnost daně založily na hodnocení majetkové situace stěžovatelky ve vztahu k částce postižené zajišťovacím příkazem za zdaňovací období měsíce května roku 2022, tedy k částce 829.603 Kč. Správce daně konkrétně zjistil, že stěžovatelka disponuje pouze vysoce likvidními finančními prostředky na běžném účtu, které stěžovatelka v převážné části obratem vybírá v hotovosti. Stěžovatelka 99,39 % všech finančních prostředků v rozhodném období přijala od společnosti DALE GROUP. Bezhotovostní úhradu plnění vůči společnosti MUNIN daňové orgány nezjistily. Zároveň z bankovních účtu stěžovatelky nevyplynulo, že by bezhotovostně hradila jakékoliv režijní náklady souvisejících s její podnikatelskou činností. V daňovém přiznání za zdaňovací období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021 stěžovatelka vykázala hodnotu hospodaření ve výši 0 Kč a v účetní závěrce vykázala v aktivech pouze 10.000 Kč (oběžná pasiva) a v pasivech rovněž 10.000 Kč (vlastní kapitál). Za zdaňovací období měsíce ledna až srpna roku 2022 uvedla uskutečněná plnění ve výši 16.617.604 Kč a přijatá plnění ve výši 16.486.504 Kč. Podle správce daně tak podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění svědčil o její nízké výkonnosti, tudíž i o její nemožnosti vygenerovat dostatečný zisk na úhradu dosud nestanovené daně. Kromě toho správce daně zjistil, že stěžovatelka nevlastní žádný movitý ani nemovitý majetek či vozidlo. V kontextu popsané majetkové situace tudíž daňové orgány považovaly okamžité vybírání peněžních prostředků z běžného účtu ihned po jejich obdržení za zbavování se majetku ze strany stěžovatelky.

[55] Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům krajského soudu v tom, že uvedené skutečnosti shromážděné daňovými orgány byly dostatečnou oporou pro předpoklad budoucí nedobytnosti daně. Jediným majetkem stěžovatelky byly nahodile připsané peněžní prostředky na jejím běžném účtu, které obratem v hotovosti vybírala. Jednalo se přitom o majetek snadno převoditelný a vysoce likvidní. Ekonomická výkonnost stěžovatelky byla v roce 2021 nulová, v roce 2022 pak velmi nízká. Tato její ekonomická situace nasvědčovala její neschopnosti budoucí daň ve výši 829.603 Kč v době její vymahatelnosti uhradit. V případě stěžovatelky přitom nebylo možné předpokládat, že by v rozumné době byla schopná prostředky potřebné pro úhradu daně vygenerovat její další podnikatelskou činností

pokračování

nebo úvěrem, což daňové orgány také vzaly v potaz. Nejvyšší správní soud se tedy shoduje s žalovaným v tom, že popsaná ekonomická situace a zjištěný způsob hospodaření stěžovatelky umožňovaly učinit závěr o tom, že vybírání peněžních prostředků z běžného účtu za takových okolností vypovídá o její snaze zbavovat se majetku. Finanční prostředky na bankovním účtu totiž byly současně stěžovatelčiným jediným dohledaným majetkem. Podle Nejvyššího správního soudu tyto okolnosti představují silné důvody obav o budoucí dobytost daně. Nejvyšší správní soud proto považuje obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu za splněné a závěry krajského soudu i daňových orgánů za správné.

[56] Stěžovatelka se také brání proti okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu podle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty a proti skutečnosti, že krajský soud tento postup daňových orgánů aproboval. Daňové orgány okamžitou vykonatelnost zajišťovacího příkazu opřely o majetkovou nedostatečnost stěžovatelky a o neexistenci dlouhodobého majetku v jejím vlastnictví, tedy o důvody pro obavu o budoucí nedobytnost daně. Takový postup však judikatura Nejvyššího správního soudu připouští (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018-39, či ze dne 17. 12. 2014, č. j. 4 As 209/2014-86). Nejvyšší správní soud proto v obecnosti odpovídající obecnosti stěžovatelkou uplatněné námitky uvádí, že daňové orgány nepochybily tím, že hrozící nebezpečí z prodlení dovodily ze stejných skutečností, které vyvolaly obavu o vymahatelnost v budoucnu stanovené daně. Pokud stěžovatelka veškeré peněžní prostředky z bankovního účtu okamžitě v hotovosti vybírá a nevlastní žádný jiný majetek, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení ve smyslu § 103 zákona o dani z přidané hodnoty (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 279/2019-40). Ani uvedená námitka tudíž není důvodná.

[57] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené uzavírá, že daňové orgány vyšly ze skutkového stavu, který má oporu ve spisovém materiálu a byl zjištěn v dostatečném rozsahu odůvodňujícím jejich závěry. Ani krajský soud se nedopustil pochybení v právním posouzení věci, když přisvědčil daňovým orgánům v závěru o splnění předpokladů pro vydání zajišťovacího příkazu a napadené rozhodnutí považoval za souladné se zákonem. Kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tudíž neshledal.

### VIII.

[58] Kasační stížnost tedy není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[59] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v tomto řízení úspěšná, a právo na náhradu jeho nákladů nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2025

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu