



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **Solanisus Praga s.r.o.**, se sídlem Husinecká 10, Praha 3, zastoupené Mgr. Magdalénou Poncza, advokátkou se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3 Af 16/2017 – 31,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 2. 2017, č. j. 6120/17/5100-41458-711929, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil zajišťovací příkaz Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 9. 12. 2016, č. j. 8594869/16/2003-00540-110077 (dále jen „*zajišťovací příkaz*“). Zajišťovacím příkazem bylo žalobkyni uloženo, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období měsíce března 2015, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty ve výši 16 042 427 Kč s tím, že zajišťovací příkaz je účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

[2] Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že existuje předpoklad doměření DPH žalobkyni ve výši 16 042 427 Kč, neboť neoprávněně nárokovala odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. V uvedeném zdaňovacím období žalobkyně pořídila zboží (řepkový olej) z jiného členského státu Evropské unie, konkrétně Polské republiky, od celkem 4 polských

dodavatelů (UTASZ-SPEED sp. z o. o., KMZ sp. z o. o., KRUSZYWA II – ŻWIRY sp. z o. o. a Panco sp. z o. o.). Zboží bylo dovezeno do skladu žalobkyně ve městě Čadca ve Slovenské republice. Následně žalobkyně toto zboží dodala do jiného členského státu Evropské unie, opět do Polské republiky, polskému odběrateli KLERIS sp. z o. o. Žalobkyně neprokázala, že by přiznala pořízení zboží z jiného členského státu vůči slovenským daňovým orgánům, a jelikož při transakcích používala české daňové identifikační číslo, dospěl správce daně k závěru, že místo plnění je dle § 11 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) v České republice. Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „SDEU“) v rozsudku ze dne 22. 4. 2010 ve věci C-536/08 a C-539/08 *Facet a Facet Trading* dospěl k závěru, že v takovém případě nemá daňový subjekt nárok na okamžitý odpočet DPH, kterou je na vstupu zatíženo pořízení zboží uvnitř Evropské unie.

[3] Pokud by snad žalobkyni i přes výše uvedené vznikl nárok na odpočet DPH, musel by jí být podle správce daně odepřen, neboť v obchodním řetězci došlo k podvodu na DPH. Ztráta DPH spočívá v tom, že polský odběratel žalobkyně, společnost KLERIS, která pořídila zboží z jiného členského státu Evropské unie, nepodala polské daňové správě daňové přiznání, tedy daň nepřiznala a nezaplatila. O svém zapojení do podvodného řetězce musela žalobkyně vědět.

[4] Obavu z nedobytnosti daně odůvodnily správní orgány tím, že žalobkyně nedisponuje majetkem, jenž by postačoval k úhradě daně v předpokládané výši. Vysokou míru rizika a odůvodněnou obavu o úhradu vlastní daně vyvolává zejména zjištění, že se žalobkyně vědomě podílela na obchodních transakcích zasazených podvodem na DPH. Aktuální stav majetku žalobkyně nebylo možné ověřit v plném rozsahu, neboť žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Ze systému MISYS-ČR správce daně zjistil, že žalobkyně má ve vlastnictví 3 motorová vozidla, jejichž reálná hodnota zdaleka nedosahuje výše daně, která jí bude pravděpodobně doměřena. Tento majetek je snadno převoditelný, navíc pro správce daně těžko dohledatelný, neboť žalobkyně na adrese, která je uvedena jako její sídlo v obchodním rejstříku, reálně nesídlí. Tato skutečnost ostatně neumožňuje dohledat ani další její majetek. Bankovním účtem, který využívá k uskutečnění obchodních transakcí, peněžní prostředky pouze „protékají“, neakumulují se zde vyšší zůstatky. Ostatně tento účet ani nebyl v rozporu s § 96 odst. 2 zákona o DPH nahlášen správci daně, ačkoliv jej žalobkyně používá k ekonomické činnosti. Žalobkyni doposud nevznikla povinnost uhradit daň v tak velké výši.

[5] Žalovaný k námitce žalobkyně uvedl, že složení prostředků ve výši postačující pro úhradu jistoty na DPH, která má být v budoucnu stanovena, není dokladem nezákonnosti zajišťovacího příkazu, nýbrž jeho úspěšnosti.

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl. Zdůraznil, že po žalovaném nelze požadovat, aby v případě zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré otázky, které souvisí se stanovením samotné daně. Postačí, pokud ve svém rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodní, proč je stanovení daně v budoucnu pravděpodobné, a vypořádá se s odvolacími námitkami. Těmto požadavkům žalovaný (a před ním i správce daně) dostál. Správce daně se zabýval nejen strukturou obchodního řetězce, ale i mechanismem jeho fungování. Žalovaný k tomu doplnil, že jednání žalobkyně je zcela neekonomické a zvyšuje režii žalobkyně z důvodu nutnosti zahrnout do ní náklady na přepravu zboží, pronájem skladu v Čadci a jeho obsluhu. Správce daně spatřuje v jednání žalobkyně zneužití principu neutrality DPH, které ústí v daňovou

pokračování

ztrátu. Městský soud přisvědčil žalovanému, že okolnosti obchodních transakcí popsané správcem daně zakládají relativně vysokou míru pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Žalobkyně ostatně proti zjištěním týkajícím se podvodu na DPH nevznesla v žalobě žádné námitky. Podle městského soudu je třeba rovněž zohlednit, že správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu až v závěru daňové kontroly po shromáždění všech podstatných poznatků, na nichž založil svá kontrolní zjištění. Předpoklad budoucího stanovení daně se jeví relativně silný, rozhodně postačuje k vydání zajišťovacího příkazu. Městský soud doplnil, že otázka, zda žalobkyně jednala v dobré víře, není předmětem posouzení v „zajišťovacím řízení“, proto není „relevantní“ vyjadřovat se k četným poukazům žalobkyně na judikaturu SDEU. Ztotožnil se s úvahami žalovaného, pokud jde o aplikaci závěrů rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, přičemž z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že byla aplikována právní úprava účinná v době vydání tohoto rozhodnutí.

[7] Městský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, jímž žalobkyně brojila proti existenci odůvodněných obav o dobytost daňové povinnosti. Uvedl, že správní orgány poukázaly na základní aspekty posuzované věci (indicie osvědčující podíl žalobkyně na daňovém podvodu, posouzení a vyhodnocení její majetkové situace). K tomu se přidává množství podpůrných indicí, které by samy o sobě nemohly vést k vydání zjišťovacího příkazu (existence virtuálního sídla, trvalé bydliště jednatelky i prokuristy žalobkyně v zahraničí, absence webových stránek žalobkyně, nezaložení účetní závěrky za rok 2014 do sbírky listin obchodního rejstříku). Z těchto podpůrných indicí shledal městský soud významnými ty, z nichž vyplývá snaha žalobkyně zamezit správci daně podrobit kontrole svou podnikatelskou činnost, včetně toku svých finančních prostředků (nenahlášení provozovny živnostenskému úřadu, nepodání daňových příznání k dani z příjmů právnických osob, neoznámení bankovního účtu správci daně). Vysvětlení těchto pochybení ze strany žalobkyně má městský soud za nevěrohodné. Městský soud uzavřel, že je sice na každém daňovém subjektu, jakou má strukturu svého majetku a jakou povahu mají jeho obchodní operace, ale musí si být současně vědom důsledků případné rizikovitosti takové struktury ve vztahu k obavám z nedobytnosti daně. Podstatné je zjištění správce daně, že žalobkyně nemá dostatek postižitelného nemovitého či movitého majetku, ani nemá na účtu dostatečné prostředky. Žalobkyně navzdory trvale nízkému stavu finančních prostředků na svých účtech a nedostatku postižitelného nemovitého či movitého majetku složením jistoty prokázala, že disponuje finančními prostředky, s nimiž však záměrně hospodář tak, aby správci daně neposkytla možnost ke krytí dobytosti daně. To vede městský soud k závěru, že účel zajišťovacího příkazu byl naplněn, složení požadované jistoty nesvědčí o jeho nezákonnosti (tato okolnost nemohla být správci daně známa a nemůže mít vliv na existenci odůvodněné obavy v době vydání zajišťovacího příkazu). Zajišťovací příkaz byl vydán právě proto, že ze zjištění správce daně vyplýval nedostatek majetku takové povahy, aby jej bylo možné následně postihnout.

[8] Důvodným neshledal městský soud ani žalobní bod směřující proti okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu. Smyslem § 103 zákona o DPH je napomoci výběru daně v případech, kdy hrozí nebezpečí z prodlení, čímž se brání možnému zmaření účelu zajišťovacího příkazu tím, že by daňový subjekt během stanovené lhůty provedl majetkové dispozice, které by znemožnily následnou exekuci zajišťovacího příkazu. Existence hrozícího nebezpečí spočívá v souhrnu zjištěných skutečností, které jsou uvedeny v zajišťovacím příkazu. Tvrdí-li žalobkyně opakovaně, že požadovanou částku byla schopna uhradit, dodal městský soud nad rámec dříve uvedeného, že žalobkyně nekonkretizuje ani nedokládá, z jakých zdrojů se jí podařilo předmětnou částku uhradit, respektive v čem byla skutková zjištění správce daně nedostatečná.

[9] Závěrem městský soud uvedl, že jelikož byly splněny všechny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, nemohla být porušena zásada přiměřenosti. Potřebu vyvážit obecný zájem společnosti a ochranu základních práv jednotlivce odráží již samotná právní úprava podmínek, za nichž lze zajišťovací příkaz vydat. Ačkoliv je zajištění daně zajišťovacím příkazem velmi intenzivním zásahem do majetkové sféry žalobkyně, nemůže samotný nepříznivý dopad zajišťovacího příkazu založit jeho nezákonnost.

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[11] Stěžovatelka předně namítá, že městský soud se nedostatečně vypořádal s jejími argumenty uvedenými v žalobě, případně se jimi vůbec nezabýval. Rozsudek je značně zmatečný, ve velké míře kopíruje rozhodnutí žalovaného, aniž by se vyjadřoval k argumentům uvedeným v žalobě.

[12] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatelka v tom, že se soud ztotožnil s názorem správce daně, který její vědomou účast na daňovém podvodu založil pouze na skutečnosti, že převozy cisteren s řepkovým olejem z Polské republiky do Slovenské republiky a zpět jsou neekonomické a iracionální, aniž by se zabýval otázkou, zda toto jednání může být v rozporu s právem. Zdánlivá neekonomičnost jednání nemůže vést sama o sobě k závěru o vědomém páčání daňového podvodu.

[13] Městský soud podle stěžovatelky zcela pominul otázku nesprávné transpozice směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Místo toho, aby položil předběžnou otázku SDEU ohledně souladu aplikovaného ustanovení zákona o DPH se směrnicí, uvedenou otázku zcela pominul konstatováním, že se tyto námitky vztahují až k řízení vyměřovacímu. S tím se však stěžovatelka neztotožňuje, neboť se jedná o předpoklad pro vydání zajišťovacího příkazu.

[14] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že hlavním důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu měla být její účast na daňovém podvodu, což potvrdil i žalovaný ve svém rozhodnutí. V souběžně vedené daňové kontrole ovšem nejpozději dne 28. 3. 2017 správce daně upustil od závěru, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Správce daně i žalovaný postupovali nezákonně a řízení je stíženo vadami, když i přes uvedenou změnu nerozhodli o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 3 daňového řádu. Již tak chabá intenzita obavy správce daně existující v den vydání zajišťovacího příkazu se zákonitě musela ještě snížit poté, co sám správce daně dospěl k závěru, že se stěžovatelka daňového podvodu neúčastnila. Po dobu od 28. 3. 2017 do vydání platebního výměru ze dne 15. 11. 2017 správce daně nezákonně zadržoval prostředky stěžovatelky ve výši 16 042 427 Kč.

[15] Pokud jde o odůvodněnou obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně, stěžovatelka namítá, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu není účelem zajišťovacího příkazu ihned získat současný majetek daňového subjektu, nýbrž zajistit, aby aktiva předtím, než poslouží k uspokojení daňového dluhu, nezmizela. Proto existuje-li potenciál, že daňový subjekt bude v rozumné době schopen potřebné prostředky vygenerovat, není namístě masivní odčerpání jeho zdrojů, jež jeho činnost ochromí. Je-li přiměřeně pravděpodobné, že daň bude moci být uhrazena postupně, je třeba tuto variantu upřednostnit před okamžitým uspokojením s ekonomickou likvidací subjektu. Stěžovatelka má za to, že není vyloučeno, aby případnou daň zaplatila

pokračování

například i s pomocí úvěru, pokud nebude mít dostatek prostředků. Samotná skutečnost, že vyměřená daň převyšuje zůstatek na účtu, není důvodem k vydání zajišťovacího příkazu. Tvorba rezerv na účtu není povinností stěžovatelky, vzhledem k jejímu podnikání by to bylo zcela neekonomické. Městský soud neprokázal správnost tvrzení žalovaného, s nímž se ztotožnil, že účelem „*průtokového*“ charakteru účtu je neposkytnutí prostředků správci daně k úhradě daně. Stěžovatelka navíc byla schopna ve velmi krátké době daň zaplatit.

[16] Rozsudek je dle stěžovatelky nepřezkoumatelný, neboť městský soud nevysvětlil, v čem spočívá přesvědčivost podpůrných indicí, mezi něž patří i „*virtuální adresa*“. Virtuální sídlo je legální institut a nejedná se o neobvyklou skutečnost, tudíž ji nelze přičítat stěžovateli k tíži. Dále městský soud ničím nepodložil své konstatování, že z nenahlášení provozovny vyplývá snaha stěžovatelky zamezit správci daně podrobit kontrole svoji podnikatelskou činnost. Jeho posouzení této právní otázky je nesprávné. Stěžovatelka doplnila, že správce daně provedl v místě, kde vykonávala část své podnikatelské činnosti, dne 9. 12. 2016 a 2. 10. 2017 místní šetření. Městský soud se nevypořádal rovněž s tvrzením stěžovatelky, že i přes existenci virtuálního sídla byla se správcem daně v kontaktu prostřednictvím svého zmocněnce Ing. P. F., pouze uvedl, že jde toliko o podpůrné indicie, bez nichž by obavy správce daně o dobytost pohledávky obstály. Stěžovatelka má postup městského soudu za účelový, neboť jakmile by jí musel dát za pravdu, označí tvrzení správce daně za nepodstatné, a tudíž se k němu blíže nevyjádří. Vzhledem ke kontaktosti stěžovatelky pro správce daně je bez významu, že její jednatelka i prokurista jsou cizími státními příslušníky. Městský soud dále přisvědčil žalovanému, že absence internetových stránek je indicí podporující obavy správce daně, aniž by ovšem žalovaný prokázal, že pro obchodní činnost stěžovatelky je běžné mít webové stránky. Nenahlášení účtu využívaného k obchodní činnosti správci daně bylo pouze formálním pochybením. V této souvislosti stěžovatelka zdůrazňuje, že správce daně je povinen přistupovat k daňovým subjektům bez toho, že by automaticky předjímal jejich zlé úmysly. Na daňový subjekt je třeba primárně hledět tak, že je poctivý a není jeho úmyslem vyhýbat se daňové povinnosti, ledaže správce daně doloží opak. Správce daně neprokázal, proč je v rozporu s obchodní praxí, že stěžovatelka není registrována k dani z příjmů fyzických osob ani k dani silniční.

[17] Stěžovatelka dále namítá nesprávnost právního názoru městského soudu, že existovala přiměřená pravděpodobnost doměření daně. Městský soud vyšel z toho, že § 72 odst. 3 zákona o DPH neumožňuje stěžovateli uplatnit okamžitý odpočet DPH, jak plyne z rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Stěžovatelka je nicméně toho názoru, že § 72 odst. 3 zákona o DPH zcela jednoznačně spojuje vznik nároku na odpočet DPH se vznikem povinnosti přiznat daň. Vzhledem k jednoznačnému znění tohoto ustanovení ho nelze vykládat podle směrnice, jak to učinil správce daně. Směrnice, kterou SDEU ve svém rozsudku vyložil, stanoví povinnosti členským státům Evropské unie. Pokud členské státy nepřijmou daná pravidla podle směrnice ve stanovené lhůtě, je možné se v určitých případech odvolávat na přímý účinek směrnice. Přímého účinku se však mohou dovolávat pouze jednotlivci vůči státu, nikoliv orgán veřejné správy vůči jednotlivci. Pokud Česká republika provedla směrnici do českého právního řádu nedostatečně, neboť nereflektovala rozsudek SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, nemůže se nyní dovolávat vůči stěžovateli znění směrnice. Stěžovatelka je povinna dodržovat v první řadě vnitrostátní právní předpisy, dle nichž také postupovala a uplatnila nárok na odpočet. Podle směrnice lze postupovat pouze v případě, že by český právní předpis byl nejednoznačný. V daném případě je však relevantní právní úprava jednoznačná a stanovila přesná pravidla, jak měla stěžovatelka v dané situaci postupovat, což také učinila a byla v dobré víře, že postupuje *intra legem*.

[18] Stěžovatelka doplňuje, že aby vznikl nárok na odpočet DPH, musí mít plnění uskutečněné na vstupu přímou a okamžitou spojitost s plněním na výstupu. Z § 72 odst. 1 písm. c) zákona o DPH vyplývá, že plný nárok na odpočet je zachován i u přijatých zdanitelných plnění použitých pro plnění poskytnutá plátcem v rámci jeho ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by u těchto přijatých zdanitelných plnění měl plátcem nárok na odpočet, jestliže by se poskytnutá plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku. Stěžovatelka tedy prokazatelně splnila podmínky zakládající nárok na odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu, neboť použila takto pořízené zboží k uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Pokud by dodání takto pořízeného zboží bylo uskutečněno v tuzemsku, jednalo by se o zdanitelné plnění zakládající nárok na odpočet daně v plné výši a u souvisejících přijatých zdanitelných plnění by měla stěžovatelka nárok na odpočet DPH.

[19] Nesprávné právní posouzení věci ze strany městského soudu spatřuje stěžovatelka i v tom, že pomínil činnost jejího odběratele společnosti KLERIS, která pořízené zboží dodávala dalším odběratelům, tudíž si rovněž mohla uplatnit nárok na odpočet. Stěžovatelka tak nemohla předpokládat, že její odběratel neodvede daň, jelikož bez ohledu na převozy zboží do zahraničí si mohl uplatnit odpočet daně.

[20] Stěžovatelka provedla všechna opatření k prověření společnosti KLERIS, proto je vydání zajišťovacího příkazu v rozporu s principem neutrality. Soulad vyměření budoucí daně s principem neutrality má bezprostřední vliv na přiměřenou pravděpodobnost budoucího vyměření daně, a proto se měl městský soud touto otázkou zabývat.

[21] V neposlední řadě stěžovatelka namítla, že při odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení do daňového podvodu lze vycházet pouze ze skutečností, které mohla znát v době uskutečnění transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet. Skutečnosti, které nastanou *ex post*, respektive jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži. Správce daně uvedl, že společnost KLERIS nepodala daňová přiznání k DPH a souhrnná hlášení o uskutečněných IC transakcích. Neuvedl však, za které zdaňovací období tomu tak bylo. Správce daně dále zmínil, že společnosti KLERIS byla od 25. 6. 2015 zrušena registrace k DPH. V březnu 2015 ovšem nemohla stěžovatelka předpokládat, že bude jejímu odběrateli zrušena registrace k DPH. Správce daně jí přikládá k tíži skutečnost, která nastala *ex post*, což je nepřijatelné. Městský soud se s tímto nevypořádal, v čemž stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

[22] Městský soud podle stěžovatelky rovněž neprokázal, že adresa, uvedená v CMR listech jako místo ukončení přepravy zboží dodávaného stěžovatelkou jejímu polskému odběrateli, fakticky neexistuje, spokojil se s tím, že ji nelze najít v internetovém vyhledávači.

[23] Závěrem stěžovatelka popřela, že by zajišťovací příkaz byl vydán až poté, co byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění, bylo tomu naopak.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný pouze z toho důvodu, že přisvědčil posouzení provedenému žalovaným, jehož závěry převzal. Povinností soudu není vypořádat se s každou dílčí námitkou, postačí reagovat na základní klíčovou argumentaci žalobce. K námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku ohledně závěru, že jednání stěžovatelky nebylo ekonomicky racionální, žalovaný uvedl, že je irrelevantní,

pokračování

zda bylo jednání v rozporu s právem, rozhodující je, zda nasvědčuje vědomé účasti stěžovatelky v podvodném řetězci transakcí. Stěžovatelka svým jednáním umožnila narušit neutralitu DPH, neboť včlenila do řetězce intrakomunitární plnění, které umožnilo jejímu odběrateli zkrátit DPH. Zároveň byly náklady stěžovatelky neúčelně zvýšeny. Pokud by bylo její jednání motivováno snahou o dosažení zisku, neprováděla by intrakomunitární transakce.

[25] K další námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že stěžovatelka v žalobě neuplatnila námitku nesprávné transpozice směrnice do zákona o DPH, její argumentace směřovala výlučně proti možnosti přímé aplikace směrnice. V posuzované věci došlo pouze k aplikaci výkladu ustanovení směrnice, jejichž obsah je prakticky shodný s ustanoveními zákona o DPH, jak jej provedl SDEU, což je legitimní postup vyžadovaný judikaturou SDEU. Neexistoval tak prostor pro položení předběžné otázky SDEU.

[26] Žalovaný dále uvádí, že předpoklad stanovení daně je toliko hypotézou správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu, přičemž v nalézacím řízení může dojít ke změně právního základu, na němž dojde ke stanovení daně. Následná změna v právním hodnocení téhož skutkového základu popsaného v zajišťovacím příkazu je v souladu s daňovým řádem. V zajišťovacím příkazu byl předpoklad budoucího stanovení daně postaven na alternativním základu. Ačkoliv se v době vydání zajišťovacího příkazu jevil jako pravděpodobnější důvod doměření DPH vycházející z § 11 odst. 2 zákona o DPH, nebylo možno vyloučit následnou změnu tohoto právního názoru v nalézacím řízení. V dané věci nenastaly podmínky pro zrušení zajišťovacího příkazu, správce daně se totiž v nalézacím řízení pohyboval v rámci předpokladu stanovení daně vyjádřeného v zajišťovacím příkazu. Městský soud byl ostatně povinen vycházet ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v řízení před městským soudem, proto je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[27] Pokud jde o otázku obav o dobytost v budoucnu stanovené daně, je třeba vedle potenciálu vygenerovat potřebné prostředky k úhradě daně zohlednit pravděpodobnost, s jakou by tyto prostředky skutečně byly použity k úhradě daně. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, kterou navázal na právní názor, o němž se opírá stěžovatelka, doplnil, že je jen obtížně představitelné nahradit zajišťovací příkaz instituty daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti, pokud se daňový subjekt zapojil do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním. V daném případě se jeví jako pravděpodobné, že účast stěžovatelky na podvodem zasažených transakcích byla zcela vědomá. V kontextu majetkových poměrů stěžovatelky je nutno možnost uhrazení daně prostřednictvím úvěru označit za iluzorní, neboť u ní nebyla zjištěna existence majetku, kterým by mohla za úvěr v takové výši ručit. S ohledem na vysokou pravděpodobnost, že stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu věděla, nebylo namístě podrobně se zabývat těmito úvahami.

[28] Předpoklad budoucího stanovení daně nebyl podle žalovaného založen na výkladu § 72 odst. 3 zákona o DPH, nýbrž je důsledkem aplikace § 11 odst. 2 zákona o DPH. Posledně uvedené ustanovení bylo aplikováno v rozhodném znění v souladu s výkladem SDEU, nejednalo se o přímou aplikaci směrnice, nýbrž o výklad vnitrostátního práva souladný se smyslem a účelem směrnice. Z následné novelizace tohoto ustanovení zákona o DPH nelze dovozovat, že předchozí znění zákona bylo výsledkem nedostatečné či nedokonalé transpozice směrnice do vnitrostátního práva. Argumentaci stěžovatelky, podle níž spočívá nedostatečné provedení směrnice do vnitrostátního práva v ponechání § 72 odst. 3 zákona o DPH v českém právním řádu, je nutno označit za zcela mylnou.

[29] Žalovaný dále zdůraznil, že předpoklad doměření daně je postaven na dvou alternativních právních důvodech. Městský soud se ve svém rozsudku zabýval zejména otázkou účasti stěžovatelky v podvodném řetězci transakcí, aplikací § 11 odst. 2 daňového řádu (správně zákona o DPH – pozn. NSS) se prakticky nezabýval. To však nemá vliv na přezkoumatelnost ani správnost rozsudku. Podmínka existence předpokladu stanovení daně je splněna již v okamžiku, kdy se alespoň jeden z alternativních právních důvodů ukáže jako dostatečně odůvodněný.

[30] Tvrzení městského soudu, že zajišťovací příkaz byl vydán až poté, co byla stěžovatelka seznámena s kontrolními zjištěními, představuje dílčí nepřesnost v textu rozsudku, která ovšem nemá vliv na výsledek řízení, jelikož z hlediska splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu je irrelevantní, v jaké fázi nalézacího řízení byl zajišťovací příkaz vydán.

[31] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[32] Kasační stížnost není důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť zpravidla jen u přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze vážit důvodnost jiných námitek. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována 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). 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 soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech zahrnout i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. 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).

[34] V návaznosti na jednotlivé dílčí námitky, v nichž stěžovatelka poukazuje na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za podstatné zdůraznit, že povinností městského soudu bylo vypořádat se s uplatněnými žalobními body. Z moci úřední smí (a současně musí) městský soud přihlídnout pouze k vadám řízení, které mu brání přezkoumat napadené správní rozhodnutí v rozsahu včas uplatněných žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84), a dále k nicotnosti správního rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.) či k uplynutí lhůty pro stanovení daně (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). Rozsudek nemůže být nepřezkoumatelný z důvodu, že se městský soud

pokračování

nezabýval otázkou, jejíž posouzení nebylo zpochybněno žalobním bodem a k níž nebyl povinen přihlédnout i bez námítky.

[35] Rozsudek rovněž nemůže být nepřezkoumatelný pouze z toho důvodu, že městský soud v reakci na dílčí argument stěžovatelky ocitoval část odůvodnění rozhodnutí žalovaného s připojením dovětky, že takové posouzení dané otázky považuje za správné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130). Nemístné užití kurzívy v odůvodnění rozsudku městského soudu sice může působit rušivě, nemá však žádný vliv na jeho srozumitelnost.

[36] Stěžovatelka považuje rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný, neboť závěr o vědomém zapojení do daňového podvodu založil jen na skutečnosti, že docházelo k ekonomicky neracionální dopravě zboží, aniž by vzal v úvahu, zda tím došlo k porušení práva. Nejvyšší správní soud nespatřuje v tomto ohledu rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným, neboť stěžovatelka v žalobě neuplatnila žádný žalobní bod, kterým by zpochybnila závěr žalovaného, že věděla či musela vědět o svém zapojení do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH.

[37] V této souvislosti je třeba zdůraznit, že obecně lze stěžovatelce odepřít nárok na odpočet DPH, pokud plnění, která přijala od svých dodavatelů a dále je poskytla svým odběratelům, jsou součástí obchodního řetězce, v němž došlo ke ztrátě na DPH v důsledku podvodného jednání (první podmínka spočívající v existenci daňového podvodu). K tomu dále musí přistoupit objektivní okolnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka o svém zapojení do takového obchodního řetězce věděla nebo mohla a měla vědět (druhá podmínka spočívající v objektivních okolnostech nasvědčujících vědomosti o zapojení do daňového podvodu). Pokud nicméně stěžovatelka prokáže, že přijala všechna opatření, která od ní bylo možné legitimně vyžadovat, aby zabránila tomu, že se bude svými transakcemi podílet na podvodu na DPH, nelze jí nárok na odpočet DPH odepřít (třetí podmínka spočívající v subjektivních okolnostech). Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro vydání zajišťovacího příkazu založeného na předpokladu stanovení daně v budoucnu z titulu odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu postačí odůvodnit splnění pouze první a druhé podmínky pro odepření nároku na odpočet. Přesněji řečeno, zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 – 78). Třetí podmínkou (subjektivní stránkou) se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 – 42, a ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 – 80). Stěžovatelka v řízení před městským soudem argumentovala judikaturou, která se týká vyměřovacího (či doměřovacího) řízení, a není proto bez dalšího přenositelná na přezkum zajišťovacího příkazu, neboť při jeho vydání se hodnotí pouze část okolností významných pro vyměření (doměření) daně. Při vydání zajišťovacího příkazu se prokazuje existence přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude v budoucnu stanovena, kdežto v nalézacím řízení se dokazuje, zda má být daň stanovena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 – 22).

[38] Tvrzením, že obchodní činnost stěžovatelky postrádala vzhledem k nesmyslně prováděné přepravě zboží z Polské republiky do Slovenské republiky a zpět ekonomický smysl, dovozoval žalovaný existenci objektivních okolností, z nichž plyne, že stěžovatelka musela o svém zapojení do obchodního řetězce, v němž dochází k podvodu na DPH, vědět. Tato okolnost tedy souvisí s druhou podmínkou pro odepření nároku na odpočet DPH. V žalobě však stěžovatelka

ve vztahu k tomuto právnímu důvodu pro budoucí stanovení daně argumentovala pouze ohledně třetí podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy že přijala opatření, která jsou podle judikatury dostatečná k ověření, že transakce nepovede k účasti na podvodu na DPH.

[39] Městskému soudu tedy nelze vytýkat, že při absenci žalobního bodu se z úřední povinnosti nezabýval tím, zda žalovaný dostatečně popsal objektivní okolnosti, které vedou k závěru, že stěžovatelka věděla či alespoň vědět mohla a měla, že v obchodním řetězci dochází k podvodu na DPH. Jeho rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Namítá-li stěžovatelka teprve v kasační stížnosti, že nikoliv každé zdánlivě neekonomické jednání daňového subjektu musí být vedeno zájmem krátit daň, tedy že zdánlivá neekonomičnost nemůže být sama o sobě důvodem k závěru o vědomém zapojení do daňového podvodu, je tato námitka nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v řízení před městským soudem, byť tomu nic nebránilo.

[40] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřuje stěžovatelka též v tom, že se městský soud nezabýval námitkou nesprávné transpozice směrnice, přičemž dospěl k nesprávnému závěru, že se tato námitka týká vyměřovacího řízení. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že zajišťovací příkaz je, pokud jde o předpoklad doměření daně, postaven na dvou různých (samostatných) právních důvodech. Primárně dospěl správce daně k závěru, že stěžovatelce nárok na odpočet DPH vůbec nevznikl s ohledem na závěry vyjádřené v rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Podpůrně pak dovedl, že jsou splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti stěžovatelky na podvodu na DPH. Městský soud se vypořádal s argumentací stěžovatelky poměrně nepřehledně. V odst. 35 a 41 až 44 se věnoval doměření daně z důvodu účasti na daňovém podvodu. V závěru odst. 46 pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, doplnil, že otázka, zda stěžovatelka jednala v dobré víře, se při vydání zajišťovacího příkazu neposuzuje, protože nemá smysl vyjadřovat se ke stěžovatelkou uvedeným odkazům na judikaturu SDEU. Z odkazu městského soudu na uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že závěr, podle něž se dobrá víra stěžovatelky neposuzuje při přezkumu zajišťovacího příkazu, se vztahuje k druhé alternativě zakládající předpoklad doměření daně, tedy že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH. Tato úvaha se tedy nevztahuje k absenci nároku na odpočet DPH v důsledku aplikace § 11 odst. 2 zákona o DPH vykládaného v intencích rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Byť může být srozumitelnost závěrů městského soudu snížena kvůli tomu, že v rámci své argumentace důsledně neodlišil jednotlivé právní důvody, které zakládají předpoklad budoucího doměření daně, nejde o tak intenzivní nedostatek, který by způsobil nepřezkoumatelnost rozsudku.

[41] K otázce, zda správní orgány aplikovaly ve vztahu k prvnímu právnímu důvodu, jenž zakládá předpoklad doměření daně, právní normy ve správném znění, městský soud v odst. 46 rozsudku ocitoval relevantní část odůvodnění rozhodnutí žalovaného a doplnil, že se s ním ztotožňuje. Dále navázal tím, že z této citace vyplývá, že byla aplikována právní úprava účinná v České republice v době vydání napadeného rozhodnutí, přičemž byla aplikována v souladu s judikaturou SDEU. Byť jde o úvahu stručnou (až kusou), je z ní zřejmé, že městský soud nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky o nepřípustné aplikaci ustanovení směrnice na základě přímého účinku. Jistě by bylo možné se s tímto žalobním bodem vypořádat detailněji a přesvědčivěji, je nicméně zřejmé, že městský soud žalobní bod nepominul a zaujal k němu stručné stanovisko, což postačuje pro závěr o nedůvodnosti námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Jelikož městský soud neshledal rozpor mezi vnitrostátní právní

pokračování

úpravou a směrnicí, nebyl důvod zabývat se položením předběžné otázky SDEU, a to tím spíše, že stěžovatelka takový návrh v řízení před městským soudem neuplatnila.

[42] Stěžovatelka také namítá, že jí jsou kladeny k tíži skutečnosti, které nastaly, respektive je správce daně zjistil, až poté, kdy došlo k plnění z její strany, což je v rozporu s judikaturou. Správce daně neuvedl, za jaké zdaňovací období nepodala společnost KLERIS daňové přiznání k DPH a souhrnné hlášení o uskutečněných intrakomunitárních plněních. V březnu 2015 byl odběratel stěžovatelky registrovaný k DPH. Rozsudek městského soudu je tedy podle stěžovatelky nepřezkoumatelný. Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek městského soudu byl z tohoto důvodu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť stěžovatelka v žalobě neuplatnila námitku, že závěr o její účasti na podvodu na DPH je dovozován ze skutečností, o nichž v době uskutečnění zdanitelných plnění v březnu 2015 nemohla vědět, neboť nastaly až poté. I kdyby byly úvahy správních orgánů založeny na skutečnostech, jež nastaly až po uskutečnění zdanitelných plnění, nejednalo by se o vadu, která by bránila v přezkumu rozhodnutí žalovaného v rozsahu uplatněných žalobních bodů, a proto by nebyl městský soud povinen k ní přihlídnout i bez námítky.

[43] Nejvyšší správní soud přesto považuje za vhodné upřesnit, že skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH, uvedených v odst. [37] shora (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020 – 29, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; viz rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 – 33, a ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 – 41). Pouze ve vztahu k hodnocení toho, zda daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se podílí na daňovém podvodu, lze vycházet toliko ze skutečností, které nastaly nejpозději při uskutečnění zdanitelného plnění.

[44] V poměrech dané věci je třeba zdůraznit, že nepodání daňového přiznání a souhrnného hlášení k DPH společností KLERIS zohlednil správce daně při posuzování otázky, zda v obchodním řetězci došlo k podvodu na DPH, tedy zda v něm existuje chybějící daň. To odpovídá výše citované judikatuře a správci daně nelze nic vytknout. Naplnění druhé podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH stěžovatelce (objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka o zapojení do daňového podvodu věděla či vědět měla a mohla) spatřoval správce daně v okolnostech jednotlivých transakcí, které postrádaly ekonomický smysl, zejména byly spojeny se zcela neúčelnou přepravou zboží a jeho naskladněním a následným vyskladněním ve Slovenské republice (viz odst. 42 a 43 rozsudku městského soudu). Správce daně vycházel konkrétně z daňových dokladů a CMR listů za březen 2015 a jejich vyhodnocení. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že by správce daně dovozoval její povědomost o zapojení do daňového podvodu ze skutečností, které nastaly až po uskutečnění transakcí, tedy např. z nepodání daňového přiznání a souhrnného hlášení společností KLERIS či zrušení registrace této společnosti k DPH.

[45] Stěžovatelka namítá, že správce daně, žalovaný ani městský soud neprokázali, že adresa jejího odběratele uvedená v CMR listech fakticky neexistuje, a nepřistoupili k ohledání této adresy

na místě. Tuto námitku uplatnila stěžovatelka teprve v kasační stížnosti, ač ji mohla vznést již v řízení před městským soudem. Jde tudíž o námitku nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Městský soud zmínil tuto skutečnost pouze v rámci rekapitulace odůvodnění zajišťovacího příkazu, sám se tímto závěrem správce daně nezabýval, neposuzoval, zda má oporu v obsahu správního spisu a zda k němu bylo vedeno dostatečné dokazování, neboť stěžovatelka neuplatnila v žalobě žádný žalobní bod, pro jehož věcné posouzení by bylo třeba zabírat se těmito otázkami. Městskému soudu proto nelze vytýkat, že neprokázal správnost závěru správních orgánů, jeho rozsudek není ani v tomto ohledu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[46] Stěžovatelka dále namítá, že řízení před správními orgány bylo zatíženo vadou, neboť žalovaný poté, co správce daně v rámci prováděné daňové kontroly upustil od argumentace vědomou účastí stěžovatelky na daňovém podvodu, nerozhodl o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Tato námitka je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť ji stěžovatelka poprvé uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv jejímu uplatnění v řízení před městským soudem nic nebránilo. Lze nicméně doplnit, že zákonnost rozhodnutí žalovaného se v soudním řízení přezkoumává podle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 8. 2. 2017 a stěžovatelka tvrdí, že důvod pro zrušení zajišťovacího příkazu nastal nejpozději dne 28. 3. 2017 a zadržování prostředků získaných na základě zajišťovacího příkazu po dobu od 28. 3. 2017 do 15. 11. 2017, kdy byl vydán platební výměr, bylo nezákonné. Stěžovatelka tedy dovozuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze skutečnosti, která nastala až po vydání tohoto rozhodnutí, a kterou tedy nelze při soudním přezkumu vzít do úvahy. Případné porušení povinnosti správce daně plynoucí z § 168 odst. 3 daňového řádu, tedy rozhodnout o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu pro pominutí důvodů, kvůli kterým bylo zajištění daně uplatněno, nesouvisí se zákonností zajišťovacího příkazu a soudní ochrany proti nečinnosti správce daně s vydáním rozhodnutí dle § 168 odst. 3 daňového řádu je třeba se domáhat v samostatném řízení.

[47] Nepřipustná je též další kasační námitka, kterou stěžovatelka poukazuje na to, že správce daně neměl s ohledem na její potenciál generovat prostředky na úhradu daně vydat zajišťovací příkaz, přičemž měl v této souvislosti zohlednit možnost uhradit v budoucnu stanovenou daň z úvěru, pokud nebude mít v té době dostatek vlastních prostředků na úhradu daně. Ani tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv to mohla učinit (rozsudek Nejvyššího správního soudu, jehož závěru se stěžovatelka dovolává, byl vydán již dne 31. 10. 2016, tedy ještě před vydáním zajišťovacího příkazu). Lze nicméně přisvědčit žalovanému, že závěry stěžovatelkou zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu nedopadají na situaci, kdy existují indicie o vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č. j. 4 Afs 129/2018 – 42, a ze dne 5. 12. 2019, č. j. 9 Afs 138/2018 – 80).

[48] Nejvyšší správní soud se věcně zabýval námitkou, že předpoklad správce daně o neochotě stěžovatelky zaplatit daň, nemá opodstatnění. Nelze jej dovozovat jen ze skutečnosti, že výše daně, která by jí mohla být v budoucnu stanovena, překračuje zůstatek na jejím účtu. Není povinností stěžovatelky tvořit na účtu vysoký zůstatek, to by bylo zcela neekonomické. Tvrzení městského soudu, že průtokový charakter účtu má za cíl snížit dobytost daně, nebylo prokázáno. K tomu považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné nejprve zdůraznit, co uvedl již městský soud, že správní orgány při posuzování odůvodněnosti obav o dobytost daně vycházely primárně z toho, že prověření ekonomického stavu stěžovatelky bylo možné pouze

pokračování

částečně. To je dáno tím, že stěžovatelka několik posledních let řádně nevede účetnictví a nepodává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Správní orgány tak neměly k dispozici účetní závěrky za poslední roky, ty nebyly založeny ani ve sbírce listin obchodního rejstříku. Tuto skutečnost stěžovatelka nijak nepopírá, naopak ji podáním vysvětlení, proč řádně nevede účetnictví, potvrzuje. Správní orgány tak mohly vyjít pouze z veřejných registrů, v nichž se eviduje majetek. Z nich zjistily, že stěžovatelka vlastní tři vozidla, jejichž reálná hodnota je nepoměrně nižší než výše daně, jejíž doměření lze předpokládat. Tento majetek je navíc velmi likvidní, lze se jej snadno zbavit, přičemž pro správní orgány je prakticky nemožné tento majetek dohledat, neboť ve veřejných rejstřících není uvedena žádná adresa, kde by se reálně mohly nacházet věci stěžovatelky (sídlo je jen virtuální, skutečné sídlo ani provozovna nebyly oznámeny v souladu se zákony příslušným správním orgánům). Stěžovatelka by se přitom měla registrovat podle § 16 zákona č. 16/1993 Sb., o silniční dani, jako poplatník k silniční dani, což neučinila.

[49] Tím, že stěžovatelka po dobu několika let nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, znemožnila správním orgánům, aby získaly komplexní přehled o jejím majetku a také o míře výnosnosti její ekonomické činnosti. Dále to dokládá nízkou ochotu stěžovatelky plnit své základní povinnosti vůči finanční správě. Daňové orgány tedy vycházely z toho, že majetek stěžovatelky je zcela nedostatečný. O prognóze vývoje ekonomické činnosti stěžovatelky si nemohly učinit vůbec žádný úsudek, neboť stěžovatelka za poslední roky nesestavila účetní závěrku.

[50] Z přiznání k dani z přidané hodnoty za březen 2015 vyplývá, že ekonomická činnost stěžovatelky spočívá prakticky výlučně v „*přeobchodování*“ řepkového oleje, a to pouze od polských dodavatelů polskému odběrateli. Jedná se o činnost, která je dle zjištění správních orgánů zatížena podvodem na DPH, o čemž stěžovatelka musí vědět. Bylo proto možné předpokládat, že poté, co začaly správní orgány tyto podvodné obchodní řetězce prověřovat, bude obchodování ukončeno či dojde k přeskupení obchodních vazeb. Nejedná se tedy o obchodní činnost, která by byla stabilní do té míry, že by bylo možné vycházet z toho, že jejím prostřednictvím bude dlouhodobě dosahován zisk, jenž bude postačovat k úhradě daně v přiměřené lhůtě. Jelikož správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do daňového podvodu, vycházely z toho, že ochota stěžovatelky dostát v budoucnu svým závazkům je značně snížena. V této souvislosti se zabývaly též „*platební historií*“ stěžovatelky. Kromě toho, že stěžovatelka nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob, s čímž může být spojen nedoplatek na této dani, nikdy v minulosti jí nevznikla na DPH platební povinnost v takové výši, kterou lze nyní předpokládat. K tomu je třeba uvést, že obchodní model provozovaný stěžovatelkou se v oblasti DPH projevuje tak, že při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie přiznala daň na vstupu a současně nárokovala odpočet této daně v souvislosti s dodáním zboží do jiného členského státu Evropské unie, které ovšem bylo osvobozeno od DPH. Vlastní daňová povinnost na DPH tak bývala minimální (za zdaňovací období březen 2015 nulová). Stěžovatelka tedy nemá takovou „*platební historii*“, která by jí dodávala kredit, že v budoucnu dostojí svému závazku uhradit značně vysokou daňovou povinnost. Takové „*žkoušce*“ doposud nebyla vystavena.

[51] Ve shora uvedeném kontextu, z něhož přesvědčivě plyne odůvodněnost obav o dobytost v budoucnu stanovené daně, je třeba posuzovat význam dalších indicií, na které správní orgány poukázaly. Pokud jde o skutečnost, že na účtu, který stěžovatelka v době vydání zajišťovacího příkazu používala k obchodní činnosti, byl udržován jen nízký zůstatek, je třeba zdůraznit, že daňové orgány nijak nehodnotily vhodnost *cash-flow* stěžovatelky. Poukázaly pouze na to, že na účet přichází značné částky ze zahraničí, které jsou obratem převáděny na jiný účet

do zahraničí. Ačkoliv je tedy obrat na účtu značný, zůstatek je velmi nízký. Stěžovatelka svojí argumentací, že rychlé „otáčení“ plateb na účtu je ekonomicky racionální, potvrdila správnost závěru daňových orgánů o nízkém zůstatku na účtu. Daňové orgány nic nevytýkaly stěžovatelce, pokud jde o způsob, jímž řídí své *cash-flow* (a tedy zůstatek na účtu), učinily z toho jen holý, popisný závěr, že na účtu stěžovatelky je zpravidla jen velmi nízký zůstatek, tedy stěžovatelka nedisponuje takovými prostředky, jimiž by mohla v budoucnu uhradit daň, jejíž doměření se předpokládá. Pokud stěžovatelka využívá ke své ekonomické činnosti účet, který v rozporu se svojí zákonnou povinností neoznámila správci daně, přičemž zůstatek na tomto účtu je zpravidla velmi nízký, nelze považovat závěr městského soudu, že stěžovatelka uzpůsobila svojí činnost tomu, aby snížila dobytost případných daňových nedoplatků, za nepodložený.

[52] Nesplnění oznamovací povinnosti vůči správci daně, jakkoliv se může jednat pouze o formální nedostatek, nelze považovat za marginální pochybení. Nejedná se o stěžejní okolnost, o niž by byly opřeny obavy o dobytost v budoucnu stanovené daně, nýbrž o jednu z podpůrných indicií, která osvědčuje, že stěžovatelka neplní své povinnosti vůči správci daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, a ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30). V tomto ohledu lze za nejzávažnější pochybení považovat opakované nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (ani na výzvu správce daně). Dalšími, méně závažnými pochybeními jsou neoznámení účtu užívaného k obchodní činnosti, neoznámení skutečného sídla společnosti a patrně též nepodání registrace k silniční dani a dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 39b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (za rok 2015 totiž vykonávala stěžovatelka některé povinnosti plátce příjmů ze závislé činnosti, neboť podala zúčtování daně z příjmů za jednoho svého zaměstnance). To ve svém souhrnu značně snižuje věrohodnost stěžovatelky, pokud jde o otázku, zda po stanovení daně v budoucnu dobrovolně uhradí doměřenou DPH.

[53] Skutečnost, že stěžovatelka po vydání zajišťovacího příkazu rychle složila jistotu na úhradu daně, nemá sama o sobě žádný význam, pokud jde o zákonnost zajišťovacího příkazu. Stěžovatelka netvrdí, v čem byly závěry správních orgánů uvedené v jejich rozhodnutích ve vztahu k jejím ekonomickým poměrům nesprávné, sama v odvolání nenavrhlala doplnit dokazování ani neuvedla, z jakých prostředků jistotu uhradila. To, že stěžovatelka byla s to složit jistotu uloženou jí zajišťovacím příkazem, neprokazuje, že neexistovaly důvody pro jeho vydání. Opačný výklad by byl absurdní a v podstatě by založil důvody pro vydání zajišťovacího příkazu jen tam, kde je již daňový subjekt na tom ekonomicky tak špatně, že beztak není s to požadovanou částku uhradit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). Pokud tímto argumentem chtěla stěžovatelka zpochybnit naplnění podmínek pro určení okamžité účinnosti a vykonatelnosti zajišťovacího příkazu dle § 103 zákona o DPH, je třeba poukázat na to, že hrozbu nebezpečí z prodlení je třeba hodnotit k okamžiku vydání zajišťovacího příkazu, takže není pro její posouzení rozhodné, že stěžovatelka složila jistotu na účet správce daně krátce po vydání zajišťovacího příkazu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2016, č. j. 7 Afs 194/2016 – 30).

[54] Městskému soudu nelze vytýkat, že by bezdůvodně předkládal stěžovatelce její zlé úmysly. Z jeho rozsudku i rozhodnutí správních orgánů plyne, že se stěžovatelka vědomě podílí na daňových podvodech a vědomě neplní své povinnosti vůči správci daně (zejména opakovaně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob). Aprobaval-li městský soud závěr žalovaného, že se lze obávat o dobytost v budoucnu vyměřené daně, vycházel z individuálních okolností posuzovaného případu, které takový závěr opodstatňují.

pokračování

[55] Stěžovatelka napadá také způsob, jakým se městský soud vypořádal s indiciemi, které sám označil za podpůrné. Nejvyšší správní soud již výše uvedl stěžejní důvody, o něž daňové orgány a městský soud opřely existenci obav o dobytost daně. Lze se ztotožnit s městským soudem, že další dílčí argumenty uvedené daňovými orgány mají podpůrný charakter, což znamená, že samy o sobě by nepostačovaly k odůvodnění splnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu, nicméně v návaznosti na výše uvedené hlavní důvody obav o dobytost daně dokreslují některé aspekty. Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že pokud by tyto podpůrné okolnosti nebyly v zajišťovacím příkazu vůbec obsaženy, neoslabovalo by to významným způsobem hlavní indicie, z nichž vychází obavy o dobytost daně. Městský soud rovněž správně zdůraznil, že z hlediska hodnocení, zda existují odůvodněné obavy o dobytost daně, není významné, zda určité aspekty, na něž daňové orgány poukázaly, jsou protiprávní, či v souladu s právem. Jistě není v rozporu se zákonem, že stěžovatelka má pouze virtuální sídlo, to samo o sobě ale není důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu. Daňové orgány nicméně poukázaly na to, že v důsledku toho nelze zjistit, kde by se reálně mohl nacházet majetek stěžovatelky, což snižuje pravděpodobnost, že by mohl být její majetek exekučně postižen. Tomu lze podle Nejvyššího správního soudu přisvědčit, stejně jako závěru, že pokud stěžovatelka nespĺnila některé své administrativní povinnosti, v důsledku čehož není orgánům veřejné správy známo, kde (v jakých prostorách, na jakých účtech apod.) reálně probíhá obchodní činnost stěžovatelky, je legitimní domnívat se, že se snaží znesnadnit těmto orgánům jejich kontrolní činnost a ukrýt se před nimi. Ze skutečnosti, že správce daně byl schopen na základě vlastní analytické činnosti zjistit, na jaké adrese se fakticky nachází provozovna stěžovatelky, nelze dovodit, že by se stěžovatelka nesnažila „ukrýt“ svoji činnost či znesnadnit provedení kontroly.

[56] Městský soud dále vyložil, že daňové orgány stěžovatelku nediskriminovaly z důvodu cizí státní příslušnosti její jednatelky a prokuristy (oba mají trvalé bydliště v Polské republice). Poukázal jen na to, že tato skutečnost může potenciálně zhoršit možnost kontaktovat stěžovatelku (žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně poukázal na to, že plnou moc udělenou stěžovatelkou Ing. F. lze kdykoliv odvolat či vypovědět). Lze doplnit, že tato skutečnost může nasvědčovat též snadnému přemístění majetku stěžovatelky do Polské republiky, kde ostatně již měla zřízený další bankovní účet.

[57] Stěžovatelka dezinterpretuje též význam indicie, že nemá zřízeny webové stránky. Žalovaný k tomu vysvětlil, že z této indicie dovozuje pouze to, že stěžovatelka nemá zájem navazovat obchodní kontakty s jí dosud neznámými osobami, vystačí si s „přeoobchodováním“ řepkového oleje ve stávajících obchodních řetězcích. Tento závěr ostatně dokládá i daňové příznání k DPH za zdaňovací období březen 2015, podle nějž stěžovatelka obchodovala právě jen v těchto uzavřených obchodních řetězcích.

[58] Nejvyšší správní soud shrnuje, že městský soud správně vyložil doplňkový charakter těchto podpůrných indicií, které nejsou stěžejní pro odůvodnění obav o dobytost daně stanovenou v budoucnu, přičemž upřesnil význam jednotlivých podpůrných indicií pro argumentaci správních orgánů (tedy vysvětlil, že stěžovatelka překroutila argumentaci správních orgánů). Přístup městského soudu nelze považovat za účelový, neboť i kdyby bylo možné přisvědčit některé námitce stěžovatelky ve vztahu k některé z podpůrných indicií, nemělo by to žádný dopad na posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka totiž v žalobě netvrdila, že má dostatečný majetek k úhradě daně a řádně plní všechny své povinnosti vůči správci daně, ani nevyvrátila přesvědčivě odůvodněný závěr žalovaného, že věděla o účasti na podvodu na DPH (nevysvětlila ekonomickou racionalitu svého zapojení do obchodního řetězce a neúčelné přepravy zboží do skladu ve Slovenské republice). Soubor kasačních námitek

směřující proti indiciím, které odůvodňují obavu o dobytost v budoucnu stanovené daně, je nedůvodný.

[59] Stěžovatelka dále zpochybňuje závěr městského soudu, že i přes znění § 72 odst. 3 zákona o DPH, podle nějž nárok na odpočet DPH vzniká v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat, lze na věc aplikovat závěry rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*. Stěžovatelka má za to, že výše uvedené ustanovení zákona o DPH představuje nesprávnou transpozici směrnice, která má za následek, že by závěry rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading* mohly být použity pouze v případech, kdy by bylo možné dovolávat se přímého účinku směrnice. Správní orgán se ovšem přímého účinku směrnice nemůže dovolávat. Nejvyšší správní soud nemůže této argumentaci přisvědčit. Naopak se ztotožňuje s žalovaným, že § 72 odst. 3 zákona o DPH je výsledkem přesné transpozice čl. 167 směrnice, respektive čl. 17 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Stejně tak § 11 odst. 2 zákona o DPH přesně odpovídá čl. 41 směrnice, respektive čl. 28b části A odstavci druhému šesté směrnice. V daném případě tedy nejde o to, že by česká vnitrostátní úprava správně neprovedla směrnici.

[60] SDEU se v rozsudku ve věci *Facet – Facet Trading* zabýval otázkou, zda v případě, že tuzemský plátce daně pořídil zboží z jiného členského státu Evropské unie, přičemž místo pořízení tohoto zboží je v tuzemsku pouze na základě toho, že tuzemský plátce daně použil při pořízení zboží tuzemské daňové číslo, aniž by však zboží bylo dopraveno do tuzemska, má nárok na odpočet DPH z tohoto plnění. SDEU dovedl, že ačkoliv se za místo pořízení zboží považuje tuzemsko, nenáleží tuzemskému plátcovi daně nárok na odpočet DPH, nýbrž je třeba postupovat pomocí specifického mechanismu, který daň přiznanou v tuzemsku z titulu pořízení zboží z jiného členského státu převede do členského státu, do nějž bylo takto pořízené zboží dopraveno, a tuzemský plátce daně si smí v tuzemsku snížit základ daně o základ daně, z něhož při pořízení zboží z jiného členského státu původně odvedl daň. Tento specifický mechanismus je upraven v čl. 41 odst. 2 směrnice, respektive čl. 28b části A odst. 2 pododstavci 2 šesté směrnice, jenž byl transponován do § 11 odst. 3 zákona o DPH. Předmětem rozsudku ve věci *Facet – Facet Trading* tedy nebylo vyložit nejasné ustanovení šesté směrnice, nýbrž vysvětlit vztah mezi dvěma pravidly – obecným pravidlem, které zakládá nárok na odpočet DPH, a specifickým pravidlem, které umožňuje snížit daňový základ jeho „převodem“ do jiného členského státu Evropské unie.

[61] Jestliže daňové orgány přistoupily k výkladu § 72 odst. 3 zákona o DPH ve světle rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, jedná se toliko o eurokonformní výklad tohoto ustanovení, nikoliv o snahu dovést v rozporu s právem Evropské unie přímý účinek směrnice ve vztahu veřejná moc → jednotlivec. Stěžovatelka se domnívá, že znění § 72 odst. 3 zákona o DPH je zcela jednoznačné a zakládá jí nárok na odpočet DPH. Pomíjí nicméně, že jazyková jednoznačnost právní normy může být mnohdy zavádějící a může navozovat pouze zdání jednoznačnosti jejího obsahu, neboť každé ustanovení je třeba podrobit rovněž systémovému výkladu, tedy zabývat se tím, zda obecné (jednoznačně formulované) ustanovení nemá své meze, tj. nedopadá na případy, pro něž zákon o DPH (v návaznosti na směrnici) předpokládá specifický režim „odpočtu“ DPH v tuzemsku. Postup dle § 11 odst. 3 zákona o DPH je z tuzemského hlediska zvláštní formou odpočtu DPH na vstupu, která je vázána na specifické podmínky upravené v tomto ustanovení. Současně tím je vyloučena aplikace obecného režimu nároku na odpočet DPH na vstupu. Toto řešení není v rozporu se zásadou neutrality DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 115/2018 – 39).

pokračování

[62] Ze skutečnosti, že zákonem č. 107/2017 Sb. byl novelizován § 11 odst. 2 zákona o DPH tak, aby výslovně odrážel závěr rozsudku SDEU ve věci *Facet – Facet Trading*, nelze dovozovat, že předchozí znění zákona o DPH představovalo nesprávnou transpozici směrnice. Zákonodárce tím pouze výslovně upravil vztah mezi dvěma konkurujícími mechanismy, který již byl nicméně vyjasněn rozsudkem SDEU, a to ve snaze přispět k právní jistotě a větší informovanosti adresátů právního předpisu. Kasační námitka proto není důvodná.

[63] Stěžovatelka dále namítá, že uskutečnila plnění s místem plnění mimo tuzemsko, což jí dle § 72 odst. 1 písm. c) zákona o DPH zakládá nárok na odpočet DPH na vstupu. Stěžovatelka tedy splnila podmínky zakládající jí nárok na odpočet DPH při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie tím, že jej použila k uskutečnění plnění s místem plnění mimo tuzemsko. Tuto námitku ovšem uplatnila stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, ačkoliv jí nic nebránilo v tom, aby tak učinila již v řízení před městským soudem, a proto se jí Nejvyšší správní soud z důvodu její nepřipustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nezabýval.

[64] Stěžovatelka rovněž namítá, že její polský odběratel, společnost KLERIS, si mohl rovněž uplatnit nárok na odpočet DPH, neboť řepkový olej dodával dalším odběratelům. Stěžovatelka tak nemohla předpokládat, že její odběratel neodvede daň, jelikož by si sám mohl uplatnit odpočet. Rovněž tato kasační námitka je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyla uplatněna v řízení před městským soudem.

[65] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, podle níž stěžovatelka provedla všechna opatření k prověření společnosti KLERIS, tudíž vydání zajišťovacího příkazu je v rozporu s principem neutrality. Stěžovatelka tím poukazuje na to, že v jejím případě není splněna třetí podmínka pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu (k jednotlivým podmínkám viz odst. [37] výše). Jak nicméně Nejvyšší správní soud již uvedl, při vydání zajišťovacího příkazu postačí nastítnit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi. Komplexní dokazování zaviněné účasti na podvodu však patří až do řízení o samotné daňové povinnosti. Pro vydání zajišťovacího příkazu je významná již samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění v doměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. V této fázi řízení není třeba zabývat se tím, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění nezatíženého daňovým podvodem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 – 78). Skutečnost, zda stěžovatelka provedla všechna opatření k prověření svého odběratele, není významná pro posouzení zákonnosti zajišťovacího příkazu. Městský soud posoudil tuto právní otázku správně, kasační námitka není důvodná.

[66] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že městský soud nesprávně uvedl, že zajišťovací příkaz byl vydán až poté, co byla seznámena se závěrem kontrolního zjištění. Nemá to však žádný vliv na zákonnost jeho rozsudku, jímž byla žaloba zamítnuta pro nedůvodnost. Z hlediska zákonnosti zajišťovacího příkazu není významné, v jaké fázi daňové kontroly či doměřovacího řízení je zajišťovací příkaz vydán, nýbrž zda v něm jsou uvedeny takové indicie, které vychází z doposud provedeného dokazování, svědčící o tom, že lze očekávat doměření daně v určité výši. Této povinnosti daňové orgány dostaly, přičemž chybná dílčí úvaha městského soudu, která nebyla pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného vůbec významná, nemůže nic změnit

na tom, že městský soud správně posoudil žalobu jako nedůvodnou. Kasační námitka tedy není důvodná.

[67] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti tvrdí, že zajišťovací příkaz je neproporcionální. To dovozuje z toho, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud by byl vydán zajišťovací příkaz, ač nebyly splněny podmínky stanovené v § 167 daňového řádu, mělo by to za následek jeho nezákonnost, nikoliv nepřiměřenost. Námitkami, jimiž stěžovatelka napadla zákonnost zajišťovacího příkazu, se Nejvyšší správní soud zabýval výše, přičemž je shledal buď nepřijatelné, nebo nedůvodné.

[68] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[69] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a náhrada nákladů řízení mu proto přiznána nebyla.

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

V Brně dne 30. června 2021

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu