



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ALFA JOB.EU s.r.o.**, se sídlem Tyršova 1832/7, Praha 2 – Nové Město, zast. JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem Marešova 304/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 9. 2019, č. j. 11 Af 45/2017 - 35,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Dne 30. 8. 2017 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) zajišťovací příkazy, č. j. 6852515/17/2002-00540-609327, 6852917/17/2002-00540-609327 a 6853121/17/2002-00540-609327, jimiž žalobci uložil, aby okamžikem jejich vydání zajistil úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor a březen 2017 složením jistoty v souhrnné výši 2 302 091 Kč na depozitní účet správce daně. Zajištění daně odůvodnil správce daně tím, že se žalobce zapojil v určených zdaňovacích obdobích do řetězců plátců, ve kterých na jejich počátku byla identifikována chybějící daň z přidané hodnoty. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí popsal jednotlivé řetězce, popsal jednotlivé obchodní společnosti zapojené do těchto řetězců a konstatoval, že všechny zapojené společnosti na pozici „missing trader“ nebo „buffer“ mají společné znaky, např. nejsou dohledatelné na zapsaných adresách, není zřejmá a zjištělná z veřejných zdrojů jejich skutečná podnikatelská činnost, z většiny vykazují daňové nedoplatky, nevlastní žádný nemovitý majetek. Správce daně se pak zabýval majetkem stěžovatele, jeho pohledávkami a finančními prostředky a přitom vyhodnotil, že existují důvody, ze kterých může vyvozovat vysokou pravděpodobnost budoucího stanovení daně, a taky odůvodněnou obavu, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná.

[2] Žalobce napadl zajišťovací příkazy odvoláním, které žalovaný zamítl a zajišťovací příkazy potvrdil; dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byly splněny; v řetězcích, jejichž identifikace včetně názorného schématu je z odůvodnění

zajišťovacích příkazů zřejmá, byl žalobce vždy na pozici „profit taker“, tedy příjemce prospěchu, jeho dodavatelé byli na pozici „buffer“, a na počátku řetězců se nacházely obchodní společnosti na pozici „missing trader“. Obchodní model byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích vždy zcela shodný; jedna či více obchodních společností na pozici „missing trader“ nepodaly daňová priznání nebo vykázaly přijetí veškerých plnění v nestandardním objemu výlučně v oddílu B3 kontrolního hlášení, tedy v oddílu, ve kterém se neidentifikuje dodavatel plnění a nelze tak ověřit správnost odvedené daně z přidané hodnoty, nebo vykázaly kombinaci přijatých plnění v oddílu B3 kontrolního hlášení s přijatými plněními od plátce, který nepodal daňové priznání. Tato nezjistitelná přijatá plnění vykázaná obchodními společnostmi na pozici „missing trader“ na počátku řetězce byla deklarována na obchodní společnosti na pozici „buffer“, jejímž úkolem bylo zastříti počátek řetězců. Všechny obchodní společnosti zapojené v obchodním řetězci na pozici „missing trader“ a „buffer“ pak vykazují společné znaky (např. virtuální sídlo, neexistence provozovny, nezjistitelný skutečný předmět ekonomické činnosti, daňové nedoplatky); na konci řetězců žalobce přes různý počet obchodních společností z uvedených přijatých plnění žalobce uplatnil odpočet daně. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce se účastnil obchodních transakcí v rámci řetězců, které jsou zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, přičemž o této skutečnosti minimálně vědět měl a mohl. Nedobytnost dosud nestanovené daně vyplývá z majetkové nedostatečnosti žalobce a dále ze struktury jeho majetku umožňující jeho snadnou převoditelnost.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“); tvrdil, že nebyly splněny podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu. K přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně uvedl, že tvrzení o jeho zapojení do podvodného řetězce nemá oporu ve spisu; v odůvodnění napadených rozhodnutí nejsou uvedeny žádné skutkové okolnosti ani žádné důkazní prostředky, přestože důkazní břemeno nese výhradně správce daně. Žalobce zdůraznil, že napadené zajišťovací příkazy byly vydány ještě před zahájením daňové kontroly, tedy ještě před tím, než mohl vysvětlit všechny okolnosti jeho zapojení do řetězce a vyjádřit se k podezření správce daně; uvedl, že třetí subjekty, které se dle správce daně dopustily daňového podvodu, nezná a nikdy s nimi neměl žádný obchodní vztah; má informace pouze o svých bezprostředních dodavatelích, kteří jsou existujícími společnostmi a registrovanými plátcí daně z přidané hodnoty a nejedná se o nespolehlivé plátce. Namítl, že i kdyby byla v řetězci zjištěna chybějící daň, měl správce daně prvotně postupovat dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), neboť národní právo má přednost před aplikací judikatury Soudního dvora Evropské unie, o kterou se žalovaný opírá a která je spíše obecného charakteru. Pokud žalovaný a správce daně neaplikovali § 109 zákona o dani z přidané hodnoty, došlo tím z jejich strany k obcházení zákona. V další části žaloby se vyjádřil k důvodným obavám o budoucí úhradu daně, přičemž poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je nutné se zabývat nejen aktuálním stavem majetku daňového subjektu, ale i ekonomickými vyhlídkami; taková úvaha ale v žádném z napadených rozhodnutí uvedena není.

[4] Městský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl; především uvedl, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicí důvodně nasvědčujících obavám správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 – 45); městský soud neshledal důvodnými námitky, že v řízení nebyl zjištěn žádný důkaz, který by objektivně usvědčoval žalobce z vědomé účasti na daňovém podvodu, ani že nevědomé zapojení nelze zjistit pouze a výhradně na základě údajů z kontrolního hlášení a obchodního rejstříku bez dalšího. Městský soud neshledal důvodnou ani námitku vydání zajišťovacích příkazů ještě před zahájením daňové kontroly, neboť pro vydání zajišťovacího

pokračování

příkazu dle § 167 a násl. daňového řádu není rozhodující, v jaké fázi se nachází nalézací řízení, v rámci kterého je meritorně stanovována daň; jediným omezením správce daně je v tomto smyslu okamžik, kdy získá takové informace, které odůvodňují vznik obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu; pak je oprávněn zajišťovací příkaz vydat. Vzhledem k tomu, že správce daně v daném případě tyto skutečnosti zjistil nikoliv v rámci nalézacího řízení, ale dříve, byl oprávněn vydat zajišťovací příkazy ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována.

[5] Městský soud stran dostatečného zjištění naplnění první podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu; tj. existence přiměřené pravděpodobnosti, že správce daně žalobci doměří dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty, konstatoval, že se žalovaný i správce daně zabývaly podrobně strukturou a mechanismy fungování podvodné struktury, v každém jednotlivém zajišťovacím příkazu je podrobně popsán vždy konkrétní řetězec s uvedením procentních podílů přijatých zdanitelných plnění u jednotlivých společností. Soud považoval tato zjištění za dostatečná a správcem daně učiněné závěry za správné a přezkoumatelné, proto dospěl k závěru, že nashromážděné indicie ve svém souhrnu logicky vypovídají o účasti a roli žalobce v tomto řetězci a na základě uvedeného nelze vyloučit přiměřenou pravděpodobnost, že mu bude po skončení doměřovacího řízení daň z přidané hodnoty doměřena. Městský soud konstatoval, že správce daně dostal i splnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, neboť skutečnosti, které v zajišťovacích příkazech správce daně uvedl, jsou indiciemi, které mohly založit odůvodněnou obavu správce daně o budoucí vymahatelnosti daně z přidané hodnoty.

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Městskému soudu vytýká nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti zčásti zopakoval svou argumentaci obsaženou již v podané žalobě proti rozhodnutí žalovaného; nadále se domnívá, že nedošlo k naplnění podmínek dle § 167 odst. 1 daňového řádu; správce daně tyto podmínky dostatečně neprokázal a neodůvodnil; k tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104. Podle stěžovatele nemůže být dostačující argumentace správce daně typu „*subjekt mohl vědět*“ nebo „*subjekt musel být zapojen vědomě*“. Zmíněné výroky definují vnitřní psychický vztah stěžovatele a nelze toto konstatovat pouze a výhradně na základě údajů z kontrolního hlášení a obchodního rejstříku bez dalšího, tedy bez provedení dalších skutkových zjištění. Napadené zajišťovací příkazy totiž byly vydány bez výsledku stěžovatele a ještě předtím, než u něj byla zahájena daňová kontrola.

[8] Dle stěžovatele v odůvodnění zajišťovacích příkazů navíc musí být zjevné, z čeho správce daně usuzuje svoji odůvodněnou obavu, což zdůrazňuje i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63. Povinnost postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval, tak nemůže být dle stěžovatele spatřována v subjektivních proklamacích. Nadto se stěžovatel několikrát vyjádřil, že nebyl účastníkem daňového podvodu a není si ani vědom žádných vazeb na podezřelé subjekty. Je tedy na správci daně, aby prokázal opak, ale tak se nestalo, nikdo doposud nebyl schopen uvést konkrétní důvod, díky kterému by měla být naplněna důvodná obava. V této souvislosti stěžovatel zmiňuje § 92 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá jednoznačná povinnost správce daně zjišťovat veškeré

skutečnosti co nejuplněji. K tomu stěžovatel dále cituje komentářovou literaturu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31.

[9] Stěžovatel rovněž tvrdí, že nemohlo dojít ani k naplnění odůvodněné obavy o budoucí úhradu daně, jelikož ze spisu je zřejmé, že stěžovatel plní všechny své povinnosti řádně, včas a v plné výši. O tom svědčí ostatně i skutečnosti, že zajišťovací příkazy byly plně uhrazeny v krátké době po jejich vydání. Ekonomická situace stěžovatele a stabilní a pravidelné finanční toky, které mu plynou, poskytují dostatečnou záruku o úhradě daně, pokud vůbec bude v budoucnosti ve výši uvedené v napadených zajišťovacích příkazech stanovena. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu a žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na přezkoumatelné závěry městského soudu, podle kterých byly obě podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu naplněny; městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku podrobně věnoval jak otázce existence předpokladu stanovení daně (viz body 27 až 34 napadeného rozsudku), tak obavě ohledně budoucí úhrady daně (viz body 35 až 45 napadeného rozsudku). Městský soud mj. shledal, že zatímco správce daně se rolí stěžovatele v podvodném řetězci podrobně zabýval, uvedl konkrétní důvody a indicie, a tedy jeho závěr o účasti stěžovatele na podvodné struktuře nelze považovat za pouhou spekulaci správce daně, stěžovatel naproti tomu žádné konkrétní námitky, kterými by tvrzení daňových orgánů stran zapojení stěžovatele do podvodu na dani z přidané hodnoty vyvrátil, k těmto zjištěním neuvedl. Dle žalovaného z rozhodnutí o odvolání i z napadeného rozsudku je zřejmé, že jak daňové orgány, tak i městský soud respektovaly stěžovatelem citovaný rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104.

[11] K opakovaně vznesené námitce stěžovatele stran vydání zajišťovacích příkazů před zahájením daňové kontroly žalovaný setrvává na svém názoru (s nímž se ztotožnil také městský soud v napadeném rozsudku), podle kterého není tato námitka důvodná, neboť pro vydání zajišťovacího příkazu není rozhodující, v jaké fázi se nachází nalézací řízení, v rámci kterého je meritorně stanovována daň, nýbrž vydání zajišťovacího příkazu je vázáno na podmínku existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. K další opakované námitce stěžovatele, že správce daně ve vztahu k otázce účasti stěžovatele na podvodu na dani neunesl své důkazní břemeno, žalovaný setrvává na své argumentaci uvedené v rozhodnutí o odvolání; zajišťovací příkaz má toliko předběžný charakter a není rozhodnutím, jež by bylo vydáváno na základě dokazování; správce daně proto v řízení o vydání zajišťovacího příkazu vychází pouze ze skutečností, které jsou mu v daný okamžik známy; dále žalovaný poukazuje na to, že už samotná účast daňového subjektu na protiprávním dodavatelském řetězci, resp. okolnosti, které správce daně zjistí vlastní analytickou vyhledávací činností a které mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na dani, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 45). Pokud jde o odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, ze dne 18. 10. 2018, tento se netýká zajištění daně, nýbrž stanovení daně, není proto na daný případ přílehlavý.

[12] Žalovaný setrvává na svém názoru, že obava o budoucí úhradu daně, jež byla v daném případě dána silnou majetkovou nedostatečností a obavou z převedení majetku mimo sféru vlivu správce daně, byla naplněna a rovněž byla přezkoumatelným způsobem popsána. Správce daně při posouzení obavy o budoucí úhradu daně vycházel z konkrétních zjištění o majetku stěžovatele (majetková nedostatečnost, struktura majetku umožňující snadnou převoditelnost, snižování dlouhodobého majetku, bezhotovostní převody z bankovního účtu na nezveřejněné bankovní

pokračování

účty), a rovněž dalších zjištění majících vliv na budoucí dobytost daně (nedobrá platební morálka, výkon hlavního předmětu ekonomické činnosti po jistou dobu bez příslušného povolení, nemožnost výkonu dalšího předmětu ekonomické činnosti pro neexistenci vlastnického práva k nemovité věci, posouzení ekonomického vývoje), a tedy naplnění odůvodněné obavy zkoumal v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, podle kterého má tento dobrou platební morálku. Správce daně musel daňové nedoplatky stěžovatele vymáhat exekučním příkazem, a to v celkové výši 423 000 Kč. Nešlo přitom o jednorázovou záležitost, neboť předmětem této exekuce byly daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období a rovněž silniční daň. S ohledem na uvedené žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupení advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[14] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti, kterou stěžovatel vznesl pouze v obecné rovině.

[17] Z judikatury Ústavního soudu plyne, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit [viz nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), příp. nálezy ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 (N 85/8 SbNU 287); rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)]. Z odůvodnění soudního rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v souzeném případě úvaha městského soudu výše uvedené předpoklady splňuje. Důvody, které městský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jeho rozsudku zřejmé. Městský soud v něm popsal konkrétní skutkové okolnosti, z nichž vycházel, uvedl úvahy, kterými se řídil, a popsal skutkové i právní závěry, k nimž dospěl. Městský soud ani neopomenul žádnou ze žalobních námitek. Stěžovatel ostatně sám v kasační stížnosti uvádí, v čem spatřuje nesprávnost posouzení provedeného městským soudem, což by jistě nebylo možné, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. To, zda jsou postup a závěry městského soudu a správních orgánů správné a zákonné, je předmětem následného meritorního posouzení věci.

[18] 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. Správce daně může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost), že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena, a zároveň že v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Tyto skutečnosti musí být uvedeny v odůvodnění

rozhodnutí správních orgánů. K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil ve svých rozhodnutích. Rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 9, vyslovil, že je „správce daně povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za obrožené.“ V rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, zdejší soud v bodě 20 uvedl, 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 vyšší dosud nesplatné nebo nestanovené daně. Vydaní zajišťovacího příkazu tak nelze spojovat výhradně se situací, kdy daňovému subjektu brozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelové kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Jak správně konstatoval krajský soud, zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k vyšší dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu dan v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139).“ V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 Afs 108/2015 – 35, k tomu zdejší soud doplnil: „Pojistkou proti brozící svévůli správce daně související s bezdůvodným zadržováním finančních prostředků daňových subjektů, na kterou upozorňovala stěžovatelka, je přitom výše zmíněná podmínka existence odůvodněných obav, které musí správce daně ve smyslu citované judikatury správních soudů řádně specifikovat a odůvodnit. Dané úvahy jsou přitom soudně přezkoumatelné (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. listopadu 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 – 90, č. 2001/2010 Sb. NSS).“ Další krok ve zpřesnění výkladu zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS. Zde zdejší soud dovodil, že „bude dána určitá míra obavy ve vztahu k oběma prvkům, 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 zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak“. Současně však uvedl, že „[p]okud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat“.

[19] Vzhledem k povaze zajišťovacího příkazu nelze po správci daně požadovat, aby v rámci zajišťovacího příkazu postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení nalézacím, resp. vyměřovacím či doměřovacím. Od otázky samotné existence daňové povinnosti a potažmo stanovení daně však zcela jistě nelze odhlédnout; v opačném případě by byl správním orgánům otevřen prostor pro ničím neomezenou libovůli, která není v materiálním právním státě přípustná (viz k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02; též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 108/2016 – 132). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře připouští, že i pouhá indicie o možné účasti v obchodním řetězci (nikoli až prokázané vědomé zapojení) zatíženém podvodem na DPH může založit odůvodněnost vydání zajišťovacího příkazu; otázka skutečného zapojení či nezapojení stěžovatele v řetězci je předmětem nalézacího řízení a dokazování, tedy i argumentaci v tomto směru je třeba vést v rámci daňové kontroly, resp. v řízení ve věci samotného vyměření daně. To, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet daně unesl správce daně, může být předmětem tolika řízení ve věci doměření daně, tedy i následného soudního přezkumu rozhodnutí o vyměření daně (platebních výměrů, resp. rozhodnutí o odvolání proti nim). V rámci tohoto soudního řízení (jakož ani řízení před městským soudem) nelze tedy posuzovat a přezkoumávat skutečnosti, které byly předmětem dokazování v rámci nalézacího řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29).

pokračování

[20] Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně zdůraznil, naplnění odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu, je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu, neboť by bylo velmi obtížné a málo funkční snažit se institut odůvodněné obavy vymezit či zpřesnit stanovením více či méně abstraktních nepřekročitelných mantinelů. 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 hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje majetku nebo kdy činí účelově kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně. Zajišťovací příkaz lze vydat i v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 9 Afs 57/2010 – 139, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 – 29, či rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 – 31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS).

[21] Lze tedy shrnout, že předpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 daňového řádu je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena, a současně, že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 – 104, publ. pod č. 3368/2016 Sb. NSS). V odůvodnění zajišťovacího příkazu je proto třeba uvést důvody vztahující se jak k budoucímu stanovení daně, tak i k dobytosti této daně. Pokud bude možno odůvodněnou obavu ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Na druhou stranu lze připustit určitou míru vzájemné kompenzace obou prvků, neboť nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně lze kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.

[22] Nejvyšší správní soud dospěl na základě přezkoumání obsahu spisu k závěru, že správní orgány důvodně založily úvahy stran budoucího stanovení daně na faktu, že stěžovatel byl v analyzovaných zdaňovacích obdobích leden, únor a březen 2017 zapojen v řetězcích podvodů na dani z přidané hodnoty. Na počátku těchto řetězců figurovaly společnosti typu „missing trader“, které vykazovaly významná přijatá zdanitelná plnění v kontrolním hlášení v oddíle B3, tzn. souhrnná přijatá zdanitelná plnění do 10 000 Kč, u kterých se neuvádí daňové identifikační číslo dodavatele a jejichž oprávněnost není možno na základě údajů z kontrolních hlášení ověřit; společnosti z nich uplatňovaly nárok na odpočet daně, popř. podaly pouze kontrolní hlášení, nikoliv daňové přiznání a daň neuhradily. V řetězcích byli dále identifikováni plátcí typu „buffer“, jejichž role byla pomocná a zastírající přímé vazby mezi plátcí „missing trader“ a „buffer“; všechny společnosti zapojené v řetězcích na uvedených pozicích (v průběhu zdaňovacích období se měnily) dále vykazovaly společné znaky (nebyly dohledatelné na zapsaných adresách, z veřejných zdrojů nebyla zřejmá jejich skutečná podnikatelská činnost, z většiny vykazovaly nedoplatky na daních, nezveřejňovaly účetní závěrky a nevlastnily žádný nemovitý majetek).

[23] Stěžovatel byl do řetězců zapojen jako tzv. „profit taker“ tzn. plátce, který figuruje na konci řetězců plátců, z čehož mu plynou výhody; vzniká mu nízká daňová povinnost z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění a jeho daňová povinnost je nákupy od plátce typu „buffer“ snižována. Správce daně provedl analýzu údajů uvedených stěžovatelem v oddílu B2 kontrolního hlášení [tj. přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty, u kterých příjemce uplatňuje nárok na odpočet daně podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané

hodnoty s hodnotou nad 10 000 Kč včetně daně a všechny přijaté opravy podle § 44 zákona o dani z přidané hodnoty bez ohledu na limit] za měsíc leden 2017 a v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že stěžovatel deklaroval přijetí zdanitelných plnění od dodavatele FRMOL CZ s. r. o., a to ve výši 1 953 775 Kč (základ daně 1 614 690 Kč, DPH ve výši 339 085 Kč); což představovalo 50% stěžovatelem deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Za měsíc únor 2017 deklaroval stěžovatel přijetí zdanitelného plnění od pěti společností ve výši 5 273 385,70 Kč (základ daně 4 358 170 Kč, DPH ve výši 915 215,70 Kč), což představovalo 95% veškerých vstupů stěžovatele. Za měsíc březen 2017 deklaroval stěžovatel přijetí zdanitelného plnění od pěti společností ve výši 6 037 268,48 Kč (základ daně 4 989 478 Kč, DPH 1 047 790 Kč), tj. 95 % veškerých vstupů stěžovatele.

[24] Správce daně tak důvodně dospěl k závěru, že použitá strategie prvního článku v řetězci, tj. uplatnění vysokých a správcem daně nezjistitelných částek v rámci přijatých zdanitelných plnění je účelová; jeden daňový subjekt snižuje uměle svou daňovou povinnost a neodvede daň do státního rozpočtu ve správné výši a druhý daňový subjekt si ji odečte za účelem získání daňové výhody, což je v rozporu s účelem a zásadami zákona; byla tak naplněna podstata podvodného jednání na dani. Zajišťovací příkazy vydané správcem daně v odůvodnění konkrétně podrobně popisují okolnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o možném zapojení stěžovatele do vytvořeného řetězce.

[25] Bylo zjištěno, že stěžovatel není ke dni 1. 6. 2017 evidován v katastru nemovitostí jako vlastník nemovité věci. Podle výpisu z databáze evidence vozidel stěžovatel vlastnil ke dni 15. 5. 2017 celkem 5 motorových vozidel, jejichž hodnota byla správcem daně odhadnuta celkem na částku cca 276 000 Kč. Jediné hodnotnější motorové vozidlo Audi stěžovatel v roce 2016 prodal, čímž výrazně snížil hodnotu svého dlouhodobého majetku, přičemž od 31. 12. 2016 nepořídil žádný nový majetek významnější hodnoty. Z výpisu ze zveřejněného bankovního účtu stěžovatele dále správce daně zjistil nízké denní zůstatky s tím, že stěžovatel běžně na bankovní účet přijímá finanční prostředky ve značném objemu, tyto však dále převádí a hradí jimi své závazky na nezveřejněné bankovní účty. Takové debetní platby, přeposílané na nezveřejněné bankovní účty pak činily více než 58 % veškerých debetních plateb stěžovatele. Podle rozvahy sestavené ke dni 31. 12. 2016 stěžovatel vlastnil dlouhodobý hmotný majetek ve výši 367 000 Kč a oběžná aktiva ve výši 12 657 000 Kč (jednalo se především o krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobý finanční majetek). Správce daně vyhodnotil oběžná aktiva z pohledu vymahatelnosti dosud nestanovené daně za rozhodná zdaňovací období jako rizikový faktor, neboť z rozvahy bylo dále zřejmé, že krátkodobé závazky převyšují krátkodobé pohledávky, a že dlouhodobé závazky činí 3 009 000 Kč, přičemž žádné dlouhodobé pohledávky stěžovatel nevykazuje. Správce daně přihlédl rovněž k tomu, že stěžovatel nehradí běžné daňové povinnosti dobrovolně, nýbrž tyto jsou správcem daně vymáhány (dne 28. 3. 2017 byl vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtů v celkové výši 423 596 Kč); současně zohlednil také další skutečnosti, jež zintenzivňují obavu ohledně budoucí vymahatelnosti dosud nestanovené daně (hlavním předmětem podnikání stěžovatele je činnost agentur zprostředkujících zaměstnání a dalším deklarovaným předmětem podnikání je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, avšak stěžovatel již není v soupisu registrovaných agentur práce, neboť skončila platnost vydaného rozhodnutí, kterým bylo stěžovateli na období 3 let uděleno povolení ke zprostředkování zaměstnání; stěžovatel přitom není vlastníkem žádné nemovité věci; deklarovaný předmět ekonomické činnosti tak nemůže fakticky vykonávat, čímž je stabilita budoucích příjmů stěžovatele nejistá).

[26] Nejvyšší správní soud poznamenává, že výše uvedené skutečnosti stěžovatel v zásadě nijak nerozporoval. Městský soud sice připustil, že stěžovatel v den vydání zajišťovacích příkazů (tj. 30. 8. 2017) již disponoval příslušným povolením ke zprostředkování zaměstnání, nicméně



pokračování

nelze odhlédnout od toho, že v období od 18. 3. 2017 do 29. 8. 2017, tj. déle než 5 měsíců, stěžovatel nebyl držitelem žádného povolení ke zprostředkování zaměstnání, tedy k hlavnímu předmětu své ekonomické činnosti, což bylo právě při vydání zajišťovacích příkazů zohledněno.

[27] Nejvyšší správní soud ve shodě se správními orgány a městským soudem konstatuje, že v řízení před správními orgány vyplynula řada indicií, které lze ve svém souhrnu při zohlednění jednotlivých souvislostí považovat za důvody zakládající existenci důvodné obavy podle § 167 odst. 1 daňového řádu; zjištěné skutečnosti nasvědčovaly tomu, že stěžovatel byl zapojen do obchodních řetězců, které vykazují znaky vysoké rizikovosti, mnozí dodavatelé stěžovatele byli nekontaktní, nebyl u nich zjištěn žádný aktivní bankovní účet a byli prohlášeni nespolehlivými plátcí. Pochybnosti vzbuzovala rovněž přijatá zdanitelná plnění v oddíle B3 u společností typu „missing trader“, neboť se jednalo o vysokou hodnotu plnění na vstupu, tvořících současně 100% veškerých přijatých zdanitelných plnění těchto společností; neodpovídá běžným obchodním podmínkám, aby mnohamilionové nákupy byly realizované pouze v maximálních hodnotách do 10 000 Kč a nebylo zřejmé, co je předmětem plnění dle těchto dokladů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že správní orgány důvodně založily své pochybnosti ve vztahu k obchodům stěžovatele; k tomuto závěru přitom dospěly na základě vícero skutečností, které mají oporu v obsahu správního spisu, a jež posoudily jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu.

[28] Namítá-li stěžovatel, že aplikace doktríny „věděl nebo vědět měl a mohl“ není odůvodněná, a že nebylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval, pak Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, že s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu finanční orgány v této fázi zásadně neprovádějí dokazování, protože při vydávání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám finančního úřadu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, nebo ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45). Při vydávání zajišťovacího příkazu rovněž není na místě obšírně prokazovat skutečnosti, které z povahy věci souvisejí se stanovením daně samotné, a tedy nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu § 167 odst. 1 daňového řádu. Pro vydání zajišťovacího příkazu je totiž významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, tj. účast, která potenciálně (dle dalších zjištění provedených až ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření daně. Naopak v tomto stádiu daňového řízení nelze podrobně zkoumat otázku, zda byl daňový subjekt v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48). V tomto smyslu tak úvahy správce daně, zda byla naplněna první podmínka (existence odůvodněné obavy) pro zajištění daně, byly podloženy reálnými podklady a zjištěními, na jejichž základě byl správce daně oprávněn vydat zajišťovací příkaz, a to ještě před zahájením řízení, kterým je daň stanovována; námitka stěžovatele směřující k neprovedení jeho výslechu ohledně jeho postavení v obchodním řetězci tak není důvodná.

[29] Správní orgány se rovněž podrobně zabývaly i splněním druhé podmínky pro uplatnění zajištění daně, a to, že daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo v této době bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi. Správce daně předložil jasné indicie o nepříznivém budoucím vývoji ekonomické situace a objektivní okolnosti, které naznačují, že dobrovolná úhrada daně je vyloučena. K tomu lze plně odkázat na bod 36 napadeného rozsudku; majetkové poměry tak, jak byly zjištěny, svědčí v té době o nedobré ekonomické situaci stěžovatele: aktiva jsou tvořena pouze dlouhodobým hmotným majetkem v zanedbatelné výši, především pak krátkodobými pohledávkami z obchodních vztahů a krátkodobým finančním majetkem; stěžovatel nevlastní žádnou nemovitou věc a jeho závazky převyšují pohledávky; v roce 2016 pak došlo k dalšímu snížení majetku. Majetek stěžovatele tak byl v zásadě tvořen jen finančními

prostředky a motorovými vozidly, které nepostačovaly k úhradě dosud nestanovené daně z přidané hodnoty. Nelze pominout ani fakt, že na počátku obchodních řetězců, do nichž byl stěžovatel v kontrolovaných obdobích zapojen, stály subjekty, které daň neuhradily. Stěžovatel hradil své závazky na bankovní účty, které nebyly správci daně poskytnuty; tyto debetní platby činily více než 58 %. Stejně tak, jak vyplynulo ze spisu, platební morálka nebyla taková, jak tvrdí stěžovatel; správce daně musel vymáhat z účtu stěžovatele jeho daňové povinnosti k DPH za několik zdaňovacích období a rovněž silniční daň v celkové výši 423 000 Kč. Tvrzení stěžovatele o stabilních a pravidelných finančních tocích, jakož i o plnění povinností řádně a včas, se tak s ohledem na uvedené nezakládá na pravdě.

[30] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že skutečnosti shromážděné správními orgány byly v uvedeném smyslu dostatečnou oporou pro závěr o budoucí nedobytnosti daně či o značných obtížích při jejím vymáhání, a pro zajištění daně. Správce daně tyto skutečnosti fakticky zjišťoval, a svá zjištění náležitě vyhodnotil.

[31] Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, pro který by měl rozsudek městského soudu zrušit. Městský soud se věcí stěžovatele řádně zabýval, přezkoumatelným způsobem se vypořádal s relevantními žalobními námitkami, přitom nikterak nevybočil ze zákona ani z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud dodává, že kasační námitky stěžovatele jako celek v zásadě představují prosté popírání závěrů městského soudu bez oponentní relevantní argumentace a nepřinášejí žádnou otázku, která by již nebyla v předchozím řízení před městským soudem přesvědčivě zodpovězena a uzavřena.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji ze shora uvedených důvodů podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[33] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu náležela náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. ledna 2021

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu