



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně: Strojstav Security s.r.o.
se sídlem Chotěšovská 680/1
190 00 Praha 9

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1931/23/5100-41456-712609

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů nepřiznává.

Odůvodnění:

- I. Předmět sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (dále jen „*správce daně*“) zajišťovacím příkazem ze dne 20. 10. 2022 č. j. 8140124/22/2009-80542-110717 žalobci uložil, aby okamžikem vydání daného zajišťovacího příkazu zajistil úhradu na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2022, a to složením jistoty na uvedený depozitní účet ve výši 408.148,- Kč. Daný zajišťovací příkaz se stal účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť dle správce daně hrozilo nebezpečí z prodlení.
2. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1931/23/5100-41456-712609 zamítl odvolání žalobce a potvrdil zajišťovací příkaz správce daně.

II. Žaloba

3. Žalobkyně shrnula zákonné podmínky a názory odborné k podmínkám, za nichž může být vydán zajišťovací příkaz. Obecně je toho názoru, že v její věci nebylo vyhověno požadavkům na vydání zajišťovacího příkazu tak, jak je vykládá judikatura správních soudů a právní doktrína, neboť orgánům finanční správy se nepodařilo dostatečně doložit, že by zde existovaly silné důvody svědčící pro pravděpodobnost budoucího stanovení daně v konkrétní výši ani, že by zde existovaly silné důvody svědčící pro pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně či jejího vybrání se značnými obtížemi. Žalobkyně je názoru, že orgánům finanční správy se nepodařilo identifikovat relevantní důvody svědčící pro pravděpodobnost budoucího stanovení daně a zároveň se podařilo identifikovat nanejvýš slabé důvody svědčící pro pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně či jejího vybrání se značnými obtížemi. Žalobkyně se ve svém odvolání zaměřila na předložení argumentů o tom, že nebyly splněny podmínky dle § 167 daňového řádu, účelem odvolání není cokoli vysvětlovat či zdůvodňovat k ekonomické činnosti žalobkyně.
4. Žalobkyni v první řadě není zřejmé, v čem konkrétně má spočívat důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně, tedy co má být konkrétním důvodem, na základě něhož má žalovaný za to, že v budoucnu dojde ke stanovení daně. Žalobkyni není zřejmé, zda ve skutečnosti nepřijala zdanitelná plnění právě od společnosti M. uvedené na daňových dokladech, či to, že snad žalobkyně daná plnění nepřijala vůbec (nehledě na to, od koho) a jsou tedy zcela fiktivní, či to, že žalovaný sice nepochybuje o fakticitě plnění, ale pochybuje o užití daných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Z napadeného rozhodnutí tato klíčová skutečnost podle žalobkyně jednoznačná není, což jej činí nepřezkoumatelným a je tím žalobkyni upírána možnost efektivní obrany vůči napadenému rozhodnutí.
5. Žalobkyně označila tři druhy pochybností, které jí vyplývají ze žalovaného rozhodnutí (pochybnosti o dodavateli žalobkyně M., pochybnosti o dodavateli společnosti M. tj. společnosti JP. a pochybnosti o transakcích v řetězci M. – žalobce V. Má za to, že tyto pochybnosti mohou být relevantní ve vztahu k otázce dodání plnění ze strany M., ale nemohou vypovídat o fakticitě plnění či o užití v rámci ekonomické činnosti žalobce.
6. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný zdůrazňuje, že plnění měla být přijata právě od dodavatele M.. Odmítá se zabývat skutečnostmi, které jsou relevantní ve vztahu k fakticitě plnění, tedy že žalobkyně plnění přijala, nehledě na to, od koho – například otázkami týkajícími se posouzení toho, zda žalobkyně plnění dále poskytovala svým odběratelům, o čemž svědčí například uvedení plnění v kontrolních hlášeních žalobkyně i jejího odběratele, tj. společnosti V., a především o tom svědčí to, že žalobkyně prokazatelně inkasovala platby od společnosti V. právě za daná plnění. Pokud žalobkyně plnění dále poskytovala svým odběratelům, je zjevné, že je musela napřed pořídit od svých dodavatelů. Jestliže žalovaný tyto provázanosti nehodnotil, musí tomu podle žalobkyně být proto, že přijatých plnění

nepochybuje a pochybuje tak toliko o přijetí daných plnění právě od dodavatele uvedeného na daňových dokladech, tedy společnosti M.

7. Podle žalobkyně však nelze pochybovat ani o přijetí plnění právě ze strany společnosti M., ani o faktickém přijetí plnění, ani o užití plnění v rámci ekonomických činností žalobkyně.
8. Žalobkyně pak sporuje jednotlivé skutečnosti. Není jí zřejmé, v jakém ohledu je ve vztahu k obavě o budoucí stanovení daně relevantní, zda dodavatel vlastní webové stránky či zda na internetu prezentuje informace o jeho aktuální činnosti. Dodavatel je zjevně schopen ekonomickou činnost provozovat, používání virtuálních sídel je v obchodním prostředí známým a zcela legálním jevem. Co se týče absence provozovny, zaměstnanců žalobkyně namítla, že pro podnikání dodavatele nemusí být nezbytné, aby jej realizoval ze zázemí provozovny a aby disponoval rozsáhlými provozními či kancelářskými prostory. Jde o minimalizaci nákladů, neimplikuje to, že by dodavatel nebyl schopen vykonávat ekonomickou činnost. Absence vozidel podle žalobkyně není rovněž nic neobvyklého, to tím spíše v situaci, když podnikání spočívá v zajištění dodání služby zákazníkovi, k realizaci daného typu podnikání je vlastnictví či provozování motorových vozidel zcela nadbytečné. Uveřejňovat účetní závěrku je povinností veřejnoprávního charakteru a nemá s obchodní činností podnikatelského subjektu či mezi dvěma podnikatelskými subjekty nic společného, týká se to poloviny českých společností.
9. Žalobkyně namítla, že na tyto skutečnosti poukázala v odvolání, avšak žalovaný je vypořádal s tím, že je třeba je zkoumat v souhrnu a nikoliv samostatně. Podle žalobkyně je taková argumentace nepřezkoumatelná, žalovaný se nezabýval jednotlivými námitkami žalobkyně a ani výsledný celek nelze podle žalobkyně vyhodnotit jako způsobilý vyvolat obavu o budoucí stanovení daně, natož pak v konkrétní výši.
10. Podle žalobkyně, i kdyby bylo možné dodavatele považovat za nestandardní podnikatelský subjekt, není jí zřejmé, v jakém ohledu povaha dodavatele coby nestandardního podnikatelského subjektu zakládá nemožnost dodání plnění daňovému subjektu či dokonce tvrzené nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH. Dodání plnění zcela jistě není závislé na tom, zda takový dodavatel je či není standardním podnikatelským subjektem. Uváděné skutečnosti tak v žádném ohledu neimplikují, že by snad společnost M. nedodala zdanitelná plnění daňovému subjektu, a žalovaným tvrzené (a nadto zcela nedůvodné) označení této společnosti jako nestandardního podnikatele je pro posouzení takového dodání zdanitelného plnění zcela irelevantní.
11. Žalovaný rovněž nesprávně nepřihlédl k informacím z obchodního rejstříku, živnostenského rejstříku či registru plátců DPH nebo ohledně řádného podávání kontrolních hlášení, zveřejnění bankovního účtu, že má stálého jednatele, atp.), které jednoznačně zachycují společnost M. jako standardní podnikatelský subjekt. Naopak např. nezveřejňování účetní závěrek přičetl žalovaný k tíži žalobkyně. Podle žalobkyně žalovaný zcela tendenčně a účelově selektuje pouze skutečnosti údajně svědčící v neprospěch žalobce a naopak vědomě přehlíží skutečnosti jdoucí v jeho prospěch.
12. Totožné namítla žalobkyně rovněž ke společnosti JP. Podle žalobkyně žalovaný u této společnosti přihlédl k neplnění několika administrativních povinností (nepodání kontrolního hlášení, nemá zveřejněn bankovní účet, nemá zapsaného jednatele, atp.), kdy pak s ohledem na kontext těchto skutečností žalovaný pochybuje o faktickém vykonávání ekonomické činnosti společností JP. Avšak u společnosti M. odmítá přihlížet k plnění těchto povinností. Navíc žalobkyně není v žádném ekonomickém vztahu se společností JP

a neodebírala od ní žádná plnění, a proto jí pouze stěží lze klást k tíži skutečnosti týkající se této společnosti.

13. Třetí skupina pochybností se týká samotných transakcí realizovaných v rámci obchodního řetězce, a spočívá v tom, že u jednotlivých článků řetězce docházelo pouze k malému nárůstu hodnoty plnění. Cenová strategie je plně věcí podnikatele a je zcela bez vlivu na fakticitu plnění. Byť s nestandardně nízkými či naopak vysokými cenami správci daně mnohdy operují v rámci prokazování vědomé účasti na podvodu na DPH, důvodem pro odepření nároku na odpočet pro vědomou účast na daňovém podvodu správní orgány nevyslovili ani nenaznačili. Nadto se správce daně ani žalovaný nijak nevyjádřili k tomu, proč považují dané ceny za nestandardně nízké, čímž zatěžují svá rozhodnutí podstatnou vadou.
14. Žalobkyně dále namítla, že její nárok na odpočet není vázán na prokázání, že plnění dodal právě dodavatel uvedený na daňovém dokladu, a dokonce ani na prokázání konkrétního skutečného dodavatele, nýbrž pouze na to, že z okolností případu je zřejmé, že dodavatel (nehledě na to, kdo jím byl) měl postavení plátce DPH. V této souvislosti poukázala na rozsudek SDEU ze dne 9. prosince 2021 ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie*. Podle žalobkyně v nyní projednávané věci si lze pouze stěží představit, že by dodavatel žalobkyně nebyl plátcem DPH, když se jedná o plnění v řádech milionů korun, kteréžto nepochybně muselo být od jejího dodavatele přijato, aby jej mohla žalobkyně dále poskytovat svému odběrateli, společnosti V. Následné poskytování plnění společnosti V. je přitom zjevné jednak z podávaných daňových přiznání a kontrolních hlášení žalobkyně i společnosti V., dále z prokazatelného proplácení těchto plnění ze strany společnosti V. na bankovní účet žalobkyně, a ostatně toto poskytování plnění společnosti V. žalovaný ani nijak nespornuje.
15. Žalobkyně namítla, že žalovaný nepřihlédl k tomu, že jí odběratel zaplatil za poskytnuté plnění, což dle žalobkyně svědčí o faktické realizaci, nezabýval se zdanitelnými plněními poskytnutými ze strany žalobkyně jejímu odběrateli. Podle žalobkyně je tedy zjevná a prokazatelná fakticita plnění na výstupu (která se opírá nejen o shodné údaje v evidencích žalobce a odběratele, nýbrž i o prokazatelně zaslané platby žalobkyni ze strany odběratele právě za tato plnění, a zároveň žalovaný tuto fakticitu ani nikterak nespornuje, pouze k ní výslovně odmítá přihlížet), což znamená, že plnění logicky muselo být fakticky realizováno i na vstupu, neboť stěží si lze představit, že by byla žalobkyně schopna poskytovat svému odběrateli plnění, aniž by jej napřed pořídila od svého dodavatele (a to tím spíše s ohledem na povahu podnikatelské činnosti žalobkyně spočívající zejm. v zajištění dodávání pracovníků, kdy žalobkyně, jak ostatně žalovaný sám konstatuje, nedisponuje vlastními zaměstnanci, které by takto mohl poskytovat).
16. Co se týče důvodů, které nasvědčují budoucí nedobytnosti daně, žalobkyně namítla, že zjištěné skutečnosti lze v jejich souhrnu posoudit nanejvýš jako slabý důvod nasvědčující budoucí nedobytnosti daně. Podle žalobkyně v daném skutkovém stavu nelze shledávat existenci silného důvodu nasvědčujícího budoucí nedobytnosti daně, a to právě pro nesplnění zcela nezbytného předpokladu, kterým je doložení skutečností nasvědčujících tomu, že je daňový subjekt veden snahou vyhnout se plnění daňových povinností či že by snad obecně snažil zbavovat majetku.
17. Veškeré k tíži kladené skutečnosti žalobkyni v žádném ohledu nenasvědčují tomu, že by se žalobkyně snažila zbavovat majetku, natož pak aby tak činila ve snaze vyhnout se plnění daňové povinnosti. Podle žalobkyně lze uvedené skutečnosti hodnotit tak, že se snaží chovat

podnikatelsky racionálně a je vedena snahou o dosahování co největších zisků při současné minimalizaci nákladů s přihlédnutím k povaze podnikání.

18. V podnikatelském prostředí není ničeho neobvyklého či závadného na tom, když jsou podnikatelova aktiva tvořena oběžnými aktivy, a to tím spíše v situaci, když podnikání spočívá v zajištění dodání služby zákazníkovi. K realizaci podnikání žalobkyně je dispozice s nemovitými věcmi či vozidly zcela nadbytečná a představuje tak zbytečné náklady. Aktiva žalobkyně jsou tvořena převážně oběžnými aktivy, to nezakládá důvodnou obavu o dobytost daně, neboť i jejich prostřednictvím lze případný daňový dluh uspokojit, a to navíc vzhledem k jejich likviditě dokonce v kratším časovém horizontu než prostřednictvím dlouhodobého majetku. Není nic závadného na tom, že daňový subjekt coby podnikatel přijímá na své bankovní účty finanční prostředky, které z bankovních účtů opět debetuje v horizontu pouhých několika málo dní. Žalobkyně se snaží využít prostředky maximálně, platí v hotovosti, což je legální způsob placení. Rozumný podnikatel se ve snaze maximalizovat své ekonomické výsledky bude snažit užít k podnikání veškeré dostupné prostředky a nemá žádný zájem na tom ponechávat tyto prostředky tzv. „ladem“. Virtuální sídlo či absenci provozovny, zaměstnanců nebo webových stránek podle žalobkyně nic nevypovídají o „nestabilitě“ coby podnikatele, naopak má to svědčit snaze přizpůsobit chod povaze podnikání.
19. Podle žalobkyně žalovaný připustil, že jím identifikované skutečnosti představují jednání, které nelze označit za závadné ani nelegální a kterému z podnikatelského hlediska nelze nic vytknout. Přesto však z týchž skutečností žalovaný dovozuje, že se jedná o silný důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně v podobě „ekvivalentu zbavování se majetku“ zjevně vedeného účelem vyhnout se plnění daňových povinností. Žalovaný nicméně nedoložil nic, co by takovému závěru či úmyslu žalobkyně nasvědčovalo. Nekonstatoval ani, že by žalobkyně neplnila daňové povinnosti. Tytéž skutečnosti, které žalovaný zmiňuje a které mají svědčit o takové snaze vyhnout se plnění daňových povinností, mohou svědčit i o pouhém podnikatelsky racionálním jednání žalobkyně, které není závadné, nelegální a kterému z podnikatelského hlediska nelze nic vytknout. Žalovaný si tak z několika možných závěrů hypoteticky plynoucích z identifikovaných skutečností bez jakéhokoliv relevantního a důvodného podkladu zcela tendenčně a účelově vybral pouze ten závěr, který ospravedlňuje vydání zajišťovacího příkazu a který jde k tíži žalobkyně.
20. Podle žalobkyně identifikované důvody sice také indikují obavu o dobytost daně, nicméně pouze ve slabé variantě, a to právě s ohledem na absenci záměru daňového subjektu vyhnout se plnění daňových povinností, kterým je jeho jednání vedeno.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Žalovaný předeslal, že odůvodněnou obavu správce daně ve smyslu ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu vyvolala pravděpodobnost budoucího stanovení daně za předmětné období vycházející z předběžných zjištění správce daně, že žalobce uplatnil nárok na odpočet z přijatých plnění v rozporu s ustanoveními § 72 a 73 zákona o DPH, resp. že žalobce neprokáže naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně a nakládání s jediným majetkem takovou formou, kdy s ohledem na poměry odvolatele lze takový způsob považovat za vyvádění majetku.
22. Indiciemi bylo jednak nestandardní charakteristika subjektu, který měl odvolateli předmětné plnění dodat (M.), stejně jako nestandardní charakteristika jeho dodavatele, společnosti JP, který je zjevně nefunkčním podnikatelským subjektem bez jednatele a bankovního účtu, byť

je dle údajů z kontrolních hlášení na počátku obchodního řetězce, v rámci něhož je patrně deklarován přepravec zdanitelných plnění (podle všeho poskytování pracovní síly), přičemž ani jeden z dotčených subjektů nemá žádné podnikatelské zázemí, ani žádné evidované zaměstnance. Indiciemi jsou také zjištění správce daně z jednotlivých kontrolních hlášení a daňových přiznání subjektů v obchodním řetězci. Žalovaný tak má ve shodě se správcem daně za to, že v projednávané věci existuje pravděpodobnost, že žalobci bude v budoucnu stanovena daň.

23. K poukazu na závěry rozsudku SDEU ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie* žalovaný uvedl, že v projednávané věci není pravděpodobnost budoucího stanovení daně postavena na otázce deklarovaného dodavatele ale na tom, že deklarované plnění fakticky neproběhlo či neproběhlo tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Ze správního spisu navíc možnost dodání zdanitelného plnění jiným dodavatelem nevyplývá a žalobce ani jiného dodavatele neoznačil. Přitom konstatování, že v daném případě musel být odlišný dodavatel plátcem DPH, musí být založeno na podrobných zjištěních správce daně či důkazech předložených žalobcem. V projednávané věci objem poskytnutých plnění ve svém souhrnu sice překročil zákonnou hranici obratu pro vznik plátcovství DPH, ale z okolností případu vyplývá, že se jedná o dělitelné plnění (poskytování pracovní síly), o němž tak není postaveno najisto, že jej musel dodat jediný dodavatel, nadto ke vzniku plátcovství k DPH podle ustanovení § 6 odst. 2 ZDPH mohlo u konkrétního jiného dodavatele dojít až po uskutečnění šetřených plnění a v době uskutečnění těchto plnění tedy dodavatel nemusel být v pozici plátce DPH apod. Takové šetření ale již vyžaduje zahájení kontrolního postupu správce daně v nalézacím řízení a zdaleka přesahuje hranice postupu správce daně v rámci řízení o vydání zajišťovacího příkazu.
24. Co se týče fakticity výstupů, žalovaný konstatoval, že správce daně se touto otázkou nezabýval. Tato skutečnost není totiž v rámci posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně rozhodná. Ačkoliv žalobce fakticky mohl uskutečnit zdanitelná plnění ve prospěch svých odběratelů, neznamená to automaticky, že současně přijal deklarovaná zdanitelná plnění od dodavatele M. či od jiného plátce DPH. Mohl je totiž například přijmout od jiného dodavatele (a to i neplátce DPH) či více dodavatelů – neplátců DPH. Prověření toho, jak ve skutečnosti předmětná plnění proběhla, však přesahuje rámec řízení o vydání zajišťovacího příkazu, v rámci kterého správce daně toliko shromažďuje indicie svědčící pravděpodobnosti, že daňovému subjektu bude v budoucnu stanovena daň, přičemž žalovaný zdůrazňuje, že v projednávané věci byly správcem daně shledány indicie, svědčící závěru, že žalobci bude v budoucnu daň doměřena.
25. Důvody, na jejichž základě správce daně shledal existenci pravděpodobného stanovení daně, jsou jak ze zajišťovacího příkazu, tak ze žalovaného rozhodnutí jasné - jedná se o skutečnost, že žalobce pravděpodobně neprokáže zákonnost svého nároku na odpočet DPH. Ve fázi vydání zajišťovacího příkazu zcela postačuje, pokud správce daně v zajišťovacím příkazu uvede indicie, které svědčí závěru o existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Za skutkového stavu, kdy je nejasné, zda plnění bylo žalobcem fakticky přijato od deklarovaného dodavatele, či zda bylo přijato vůbec, nelze po správci daně požadovat, aby dále podrobně prověřoval, jaký byl do detailu skutkový stav v uvedené věci. Takové prověřování již suplují kontrolní postup správce daně, jehož náplní je právě otázka prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH v případě pochybností správce daně. Jedná se tak již o úkony, které přesahují rámec řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

26. Podle žalovaného je žalobci zřejmé, že důvodem pro existenci pravděpodobnosti budoucího stanovení daně je toliko předpoklad správce daně a žalovaného, že žalobce neprokáže zákonnost uplatnění nároku na odpočet na základě vyhodnocení řady indicií, jež jsou uvedeny v odůvodnění obou rozhodnutí. Uvedený stav tudíž nemohl vést ani k tomu, že by žalobci byla upírána možnost efektivní obrany proti žalobou napadenému rozhodnutí.
27. Žalovaný setrval na názoru, že v projednávané věci existují silné důvody stran obavy ohledně dobytosti v budoucnu stanovené daně. Žalobce setrval udržuje stav, kdy je z vnějšího pohledu v podstatě nemajetný. Jediným zjištěným majetkem jsou totiž peněžní prostředky na účtu, které v krátkém čase po jejich připsání na účet v hotovosti vybírá (v případě obou účtů vždy alespoň z 98 %) a na účtu tak zůstávají pouze nízké částky. Prostředky na účtu tudíž tvoří zdroj prostředků pro úhradu daně. Žalobce je přitom subjektem bez podnikatelského zázemí, nemající skutečné sídlo ani evidovaný majetek či zaměstnance, neprezentuje nabídku služeb ani kontakty na internetu a za rok 2021 vykázal ztrátu, přičemž novější informace o jeho hospodaření neměl správce daně ani žalovaný k datu vydání zajišťovacího příkazu ani k datu vydání žalobou napadeného rozhodnutí k dispozici. Jak dále uvedl žalovaný v bodě [32] žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce z dostupných údajů z evidencí DPH za rok 2022 vykázal toliko nízkou ekonomickou výkonnost ve výši 1,02. Z těchto důvodů hodnotí žalovaný ekonomické chování žalobce jako ekvivalent zbabování se majetku. Žalobce nerozptýlil a ani nezmírnil řádně odůvodněnou a zcela logickou obavu správce daně a žalovaného, že je průběžně v podstatě nemajetný, že vlastní toliko vysoce likvidní majetek a nestandardně nakládá s přijatými peněžními prostředky od svých zákazníků (provádí okamžité výběry v hotovosti). Přitom žalobci nic nebránilo uvést, jakým způsobem rozmnožuje svůj majetek a z čeho je tento správci daně neznámý majetek složen, pokud se tedy majetku nezbavuje, nýbrž ho pouze „nenechává ležet ladem“ a využívá k podnikání maximum dostupných prostředků.
28. Co se týče povahy dodavatele, žalovaný setrval na tom, že právě kumulace obvyklých znaků nestandardních podnikatelských subjektů v daném případě nasvědčují spíše tomu, že v případě dodavatele M. se nejedná o reálně fungující podnikatelský subjekt. Není podstatné to, zda tento subjekt podává daňová přiznání, má evidovaný účet apod. Skutečnost, že si daňový subjekt plní své povinnosti vůči správci daně, nemá ve vztahu k tomu, zda fakticky poskytl významné zdanitelné plnění žalobci, žádný význam. To všechno za situace, kdy navíc jediným dodavatelem společnosti M. v předmětném období, který jí měl údajně dodat prakticky shodný objem plnění, jež mělo být dále poskytnuto žalobci, je zjevně nefunkční obchodní společnost JP., která dlouhodobě ani nemá jednatele, podala za předmětné období nulové daňové přiznání a nedisponuje ani podnikatelským zázemím.

IV. Replika žalobkyně

29. Žalobkyně uplatnila k vyjádření žalovaného repliku. Setrvala na tom, že žalovaný se nesprávně nezabýval žalobcovými námitkami vůči jednotlivým uváděným skutečnostem. Z uváděných skutečností ani v jejich souhrnu nelze usuzovat na jakoukoliv podnikatelskou nestandardnost.
30. Je názoru, že žalovaný v rámci vyjádření pouze pokračuje v jeho nepřezkoumatelných a zmatečných závěrech a úvahách. Z povahy jednotlivých pochybností žalovaného ohledně

dodavatele a jeho dodavatele je zřejmé, že žalovaný nutně pochybuje právě o přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, neboť tyto pochybnosti mohou být relevantní nanejvýš ve vztahu k otázce dodání plnění právě od společnosti M. To má žalovaný potvrzovat i tím, že pravděpodobnost budoucího stanovení daně se snaží postavit na otázce deklarovaného dodavatele, což však současně odmítá. Fakticita plnění na výstupu má pak zásadní a nepopíratelný vliv na projednávanou věc, neboť svědčí o tom, že pochybnosti o fakticitě plnění na vstupu nemůžou obstát. I vzhledem k judikatuře SDEU ve věci Kemwater ProChemie pak v konečném důsledku nemůže být s ohledem na fakticitu plnění a jeho povahu za důvodnou považována ani pochybnost o dodání plnění právě ze strany společnosti M., resp. tato skutečnost nemůže vést k závěru o odepření nároku na odpočet DPH.

31. Žalobkyně setrvala na tom, že jí důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně není zřejmý. Pochybnosti o osobě dodavatele jsou podle žalobkyně bezvýznamné. Žalobkyně poukázala na to, že důkazní břemeno k prokázání podmínek zajišťovacího příkazu leží na správci daně. Správci daně dává daňový řád poměrně rozsáhlé pravomoci jak zjistit, jakým způsobem žalobkyně finanční prostředky ve svém podnikání využívá (příčemž dané si mohl správce daně ověřit nejen u žalobkyně, ale právě i u jeho dodavatelů). Pokud žalobkyně přiznává přijetí zdanitelných plnění od dodavatele (což uvádí sám žalovaný) a zároveň z jejího bankovního účtu nejsou zřejmé žádné odchozí platby těmto dodavatelům, musela za tato plnění svým dodavatelům pravděpodobně zaplatit v hotovosti. Žalovaný však tyto možnosti zcela přehlíží.
32. Žalobkyně rovněž setrvala na tom, že žalovaný nesprávně u jejího dodavatele nepřihlíží k informacím známým z úřední činnosti, které jednoznačně zachycují společnost M. jako standardní podnikatelský subjekt. I to podle žalobkyně potvrzuje, že žalovaný staví závěry o důvodnosti budoucího doměření daně na údajném neprokázání deklarovaného dodavatele. Na druhou stranu nesplnění administrativních povinností podle žalobkyně zohlednil a přičítá žalovaný k tíži žalobkyně.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

33. Městský soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně městský soud vycházející ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.
34. Podle ustanovení § 167 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. Podle § 167 odst. 4 daňového řádu u daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky správce daně podle vlastních pomůcek. Není-li nebezpečí z prodlení, může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby nejpozději do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně. Podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty platí, že hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání.

Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.

35. Z citovaných ustanovení daňového řádu i z rozsáhlé související judikatury správních soudů vyplývá, že předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je odůvodněná obava, tedy přiměřená pravděpodobnost, že **a) daň bude v budoucnu stanovena**, a zároveň, že **b) v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi**. V rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 Nejvyšší správní soud konstatoval, že odůvodněnou obavou „*lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavou ve vztahu k jednomu či druhému prvku s jistotou vyloučit, pak zpravidla nebude možné zajišťovací příkaz vydat. Pokud ovšem 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.*“ Obdobně v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017 - 60 jmenovaný soud uvedl, že „*[v]ýše uvedené nicméně neznamena, že by jedné z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu mohly svědčit jen velmi slabé důvody nebo že by vůbec nemusely být zjišťovány okolnosti, které jsou pro její posouzení relevantní. Určitá kompenzace míry pravděpodobností podmínek totiž není totéž jako rezignace na naplnění jedné z nich.*“
36. K náležitostem odůvodnění zajišťovacích příkazů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29: „*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*“ (podtrženo městským soudem). Anebo v rozsudku ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, kde 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 výši dosud nesplatné nebo nestanovené daně*“ (podtrženo městským soudem).

a) důvody svědčící budoucímu stanovení daně

37. Nejvyšší správní soud k této podmínce setrvale judikuje, že „*nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně. Na druhou stranu nelze od otázky existence dosud nestanovené daňové povinnosti zcela odhlédnout. Správce daně je povinen důvody, pro které je budoucí stanovení daně přiměřeně pravděpodobné, přezkoumatelným způsobem uvést v odůvodnění zajišťovacího příkazu a v odůvodnění rozhodnutí o odvolání řádně vypořádat námitky, kterými daňový subjekt tuto dosud nestanovenou daňovou povinnost vyvrací*“ (rozsudky č. j. 4 Afs 22/2015 - 104 ze dne 7. 1. 2016 nebo č. j. 6 Afs 160/2016 - 27 ze dne 1. 2. 2017).

38. To, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, jakož i to, zda své důkazní břemeno stran skutečností prokazujících oprávněnost odepření nároku na odpočet DPH unesl správce daně, může být předmětem toliko řízení ve věci doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017 - 29, bod 16); pro posouzení důvodnosti vydání zajišťovacích příkazů je důležité toliko splnění podmínek § 167 daňového řádu.
39. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, jež má místo až v řízení o samotném vyměření daně, to však nijak nevylučuje (ba dokonce je to potřeba), aby správce daně před jejich vydáním zohlednil důkazní prostředky, jež má k dispozici.
40. Správce daně v zajišťovacím příkazu shrnul skutečnosti zjištěné o žalobkyni. Přiznání k dani z přidané hodnoty za duben 2022 podala v květnu 2022. Hlavní činnost uvedla: činnosti soukromých bezpečnostních agentur, na řádku 1 přiznala dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku – základ daně 1 982 350 Kč a daň na výstupu 416 294 Kč. Současně na řádku 40 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců – základ daně 1 943 560 Kč, daň na vstupu 408 148 Kč. Vlastní daň tak činila rozdíl mezi daní na výstupu a nárokem na odpočet daně, tj. 8146 Kč.
41. Správce daně srovnal rozdíl mezi ekonomickou činností žalobkyně vykonávanou v období leden 2021 až březen 2022 (přijatá plnění 376.892 Kč a uskutečněná plnění 220.569 Kč) a v období od dubna do června 2022 (přijatá plnění 3.926.557 Kč a uskutečněná plnění 3.992.704 Kč). Došlo tedy k enormnímu nárůstu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.
42. Dále správce daně konstatoval, že žalobkyně kontrolní hlášení k DPH za období duben 2022 podala dne 25. 05. 2022 pod č.j. 5192186/22. V oddílu B2. kontrolního hlášení daňový subjekt vykázal přijatá zdanitelná plnění od jediného dodavatele korporace M. služby s.r.o., a to na základě sedmi daňových dokladů ve výši základu daně 1 943 560 Kč a daně 408 147,60 Kč.
43. V oddílu A4. kontrolního hlášení žalobkyně vykázala uskutečněná zdanitelná plnění ve výši základu daně 1.982.350 Kč a daně 416.293,50 Kč pro jediného odběratele korporaci V Holding s.r.o. Z analýzy kontrolních hlášení za měsíc duben 2022 tak vyplývá, že byla žalobkyně v tomto měsíci součástí obchodního řetězce:
- JP. → MP → Strojstav Security s.r.o.
44. Obchodní korporace M. vykázala přijatá zdanitelná plnění od jediného dodavatele - korporace JP. za zdaňovací období duben 2022 ve výši základu daně 6 977 819 Kč a daně ve výši 1 465 341,99 Kč. O korporaci JP správce daně zjistil, že od června 2020 podává nulová daňová přiznání k DPH. Daňové přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2022 zaevidované pod č. j. 4628133/22 je též nulové, za zdaňovací období duben 2022 společnost nepodala kontrolní hlášení. Správce daně tedy disponuje pouze kontrolním hlášením korporace M., ve kterém byly detekovány daňové doklady, jež měly být vystaveny korporací JP. Dle analýzy kontrolních hlášení jeho odběratele M. za zdaňovací období duben 2022 bylo zjištěno, že korporace M. vykázala přijatá plnění pouze od korporace JP. Obchodní společnost JP je od 27. 11. 2020 bez jednatele, nemá webové stránky, původně registrovaný bankovní účet ve smyslu § 96 odst. 2 zákona o DPH byl zrušen a subjekt nemá žádný bankovní účet, nemá nemovitý majetek, nemá provozovnu, má jednoho zaměstnance

– bývalého jednatele korporace. Poslední účetní závěrku zveřejnila za rok 2019, za roky 2020 a 2021 závěrku nezveřejnila.

45. Společnost M vykázala v kontrolním hlášení v oddílu A4 za zdaňovací období duben 2022 uskutečněná zdanitelná plnění celkem ve výši základu daně 7 031 210 Kč a daně ve výši 1 476 554 Kč vůči korporacím SD. (předchozí název žalobkyně), JJ., DG. Žalobkyně přijatá plnění od této společnosti vykázala ve zdaňovacím období duben 2022 v kontrolním hlášení.
46. Ke společnosti M. správce daně zjistil, že adresu, kterou má obchodní korporace zapsanou jako sídlo obchodní korporace, má zároveň zapsanou jako sídlo dalších 114 obchodních korporací, společnost nezveřejňuje účetní závěrky a související informace (tj. rozvaha, příloha a výkaz zisků a ztrát), nemá webovou stránku, ani zapsanou provozovnu, neměla a nemá evidované zaměstnance, není registrována k silniční dani, nevlastní žádné vozidlo a ani nemovitost.
47. Co se týče kvalifikovaného odhadu daně za zdaňovací období duben 2022, správce daně se zabýval hodnotami daně na vstupu (nárok na odpočet daně) i na výstupu.
48. Nezměnil hodnoty daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění pro jediného odběratele V. Podle správce daně žalobkyni stíhá povinnost výše uvedenou daň ve výši 416 294 Kč přiznat, a to jak v případě, že reálně uskutečnila zdanitelné plnění (viz § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), tak i v případě, že pouze vystavila doklad, na kterém byla uvedena daň z přidané hodnoty (viz § 108 odst. 4 písm. f) zákona o dani z přidané hodnoty).
49. S ohledem na zjištěné informace o obchodní korporaci M. a o jejím dodavateli měl však správce daně pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění uvedených v kontrolním hlášení oddíl B2. žalobkyně a zároveň i o faktickém přijetí těchto zdanitelných plnění a následném použití pro ekonomickou činnost žalobkyně. Správce daně považoval za dostatečně pravděpodobné, že daňový subjekt v případě zahájení daňové kontroly neprokáže oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění vykázaných na ř. 40 daňového přiznání a v oddílu B2. kontrolního hlášení v hodnotě základu daně 1 943 560 Kč a souhrnné daně na vstupu 408 148 Kč.
50. Žalovaný se se správcem daně ztotožnil. Zjištěné skutečnosti podle žalovaného nasvědčují tomu, že žalobkyní deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti M. pravděpodobně neproběhlo vůbec, či neproběhlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, a to s ohledem na charakter subjektů zapojených do obchodního řetězce a s ohledem na další okolnosti (zejména nevykázání údajných zdanitelných plnění u subjektu JP a prakticky shodná hodnota navazujících deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění v obchodním řetězci). Za výše popsaného skutkového stavu si lze obtížně představit, že odvolatel v případě zahájení daňové kontroly prokáže oprávněnost nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění.
51. Ztotožnil se se správcem daně v tom, že dodavatel M. přitom dle indicií zjištěných správcem daně rozhodně není typickým podnikatelským subjektem s významným objemem uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění ve výši 7 milionů Kč za jeden měsíc. Jedná se tak o podnikatelský subjekt bez zjevného podnikatelského zázemí. Podle žalovaného z kontrolního hlášení je dále zřejmé, že tento podnikatelský subjekt přijal v předmětném období zdanitelná plnění od jediného dodavatele JP ve výši 6 977 819 Kč v základu daně a ve shodném období poskytl zdanitelná plnění třem subjektům (včetně žalobkyně) v celkové výši 7 031 210 Kč. Dodavatel M. tak poskytl zdanitelné plnění prakticky ve shodné výši, v

jakém ji přijal. Toto může svědčit o tom, že pouze „přeprodal“ plnění, které údajně přijal od společnosti JP. Dodavatel JP je pak také v podstatě „virtuálním“ subjektem, navíc nedeklaroval ani poskytnutí nějakého plnění. Poukázal také na to, že žalobkyně se ve vztahu k existenci předpokladu stanovení daně mohla alespoň pokusit zmírnit či zcela rozptýlit pochybnosti ohledně fakticity a způsobu uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Žalobkyně se však namísto toho soustředila na zpochybnění postupu správce daně a jeho hodnocení dotčených subjektů.

52. Městský soud se v první řadě neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by ze zajišťovacího příkazu nebo z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, v čem je spatřován důvod nasvědčující budoucímu stanovení daně.
53. Správce daně a ve shodě s ním žalovaný v první řadě identifikovali obchodní řetězec, v němž se žalobkyně nacházela. Na základě kontrolních hlášení žalobkyně zjistil, že ta přijímala plnění od jediné společnosti (dodavatele M.) a jediné společnosti je také poskytovala (V). Navíc dodavatel žalobkyně M. výhradně odebíral plnění od společností JP. A právě tato společnost v tomto období vykazovala nulovou ekonomickou činnost.
54. Plnění od subjektu nevykazujícího ekonomickou činnost měla přijmout dodavatelská společnost žalobkyně, aby je následně poskytla žalobkyni a ta svému odběrateli. Z uvedeného podle názoru soudu tedy logicky vyplývají pochybnosti o fakticitě plnění.
55. Podle názoru soudu z obou rozhodnutí srozumitelně vyplývá, že správce daně pochybuje o právě fakticitě plnění, která žalobkyně přijala od konkrétního dodavatele M..
56. Žalobkyně odkazuje na rozsudek SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*, podle nějž *„uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepráno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“* Na tyto závěry navázal v téže věci rozšířený senát NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208 z 23. 3. 2022. Připomněl v něm, že *„[SDEU] připustil i možnost, že nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“* Současně podotkl, že nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby *„daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH“*. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet DPH, s níž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem DPH, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.
57. Tento postup by byl na místě až v situaci, kdy budou pochybnosti pouze o deklarovaném dodavateli jako formální podmínce nároku na odpočet DPH, nikoli o samotném rozsahu přijatého zdanitelného plnění, tj. o splnění podmínky hmotněprávní (srov. rozsudek z 29. 12. 2022, čj. 2 Afs 9/2021-102, bod 28, bod 52 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2023, č. j. 8 Afs 262/2021). Společnost M. totiž v kontrolním hlášení vykazovala dodávky

pro žalobkyni a recipročně odběr služeb vykazala i žalobkyně. Výhradním dodavatelem žalobkyně byla právě společnost M., jejím výhradním dodavatelem byl neekonomický subjekt JP. V řetězci tedy není žádná pochybnost o osobě dodavatele žalobkyně a ani o tom, že by nebyla plátcem daně z přidané hodnoty.

58. Celý řetězec byl zjevně určen k přeprodávání těchto služeb. Tomu svědčí i to, že dodavatel M. poskytl dále služby (mj. žalobkyni) za cenu prakticky jen nepatrně navýšenu oproti tomu, v jakém rozsahu zaplatil za přijaté služby a obdobně i žalobkyně takto poskytla služby svému dodavateli (srov. body 20 a 21 napadeného rozhodnutí. Nepatrné navýšení cen na jednotlivých člancích řetězce je tak podpůrný argument pro závěr žalovaného, že účelem účasti v řetězci je primárně samotné přeprodávání služeb, nikoliv ekonomický zisk jednotlivých článků. Sama žalobkyně má sídlo na hromadné adrese, nemá webové stránky, zaměstnance, provozovnu a ani žádný dlouhodobý hmotný majetek. Co se týče těchto okolností, které správce daně identifikoval u žalobkyně, a obdobně i u jejího dodavatele M. a u společnosti JP. – samy o sobě nejsou v rozporu se zákonem (byť v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví je u obou dodavatelských společností nezveřejňování povinně publikovaných účetních a ekonomických podkladů ve Sběrce listin). Souhrn těchto vlastností dohromady však vypovídá o určité míře netransparentnosti takových společností. Ačkoliv tyto skutečnosti nejsou nezákonné či nejsou správními orgány aktivně postihovány a samostatně by jistě nepostačovaly pro to, aby byl naplněn předpoklad odůvodněných obav o dobytost daně, jde o faktory, které spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi tvoří logický okruh indicií vedoucí k závěru o rizikovosti stran případné dobytosti daně (viz např. bod 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2022, č. j. 9 Afs 212/2020 – 51).
59. Není-li sporné, že žalobkyně dodala služby V, za což jí tato společnost uhradila cenu, nelze z toho podle názoru městského soudu dovozovat, že taktéž žalobkyně musela fakticky tuto službu přijmout od svého dodavatele. Předně, výpis z bankovního účtu (případně pokladní doklady) je způsobilý dosvědčit výlučně to, že došlo k určité platební transakci; nelze z něj však dovozovat, že adresát této transakce uskutečnil pro poskytovatele platby též určité plnění (bod 44 rozsudku NSS č. j. 8 Afs 14/2012-61 z 26. 9. 2012). Platba totiž může být provedena jen tzv. na oko s cílem zakrýt skutečný stav věcí (bod 51 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně dále mohla jí dodávané služby (činnosti soukromých bezpečnostních agentur) zajistit sama svými silami a nikoliv prostým pořízením těchto služeb od jiného subjektu v řetězci. Proto ani fakticita plnění žalobkyně vůči odběrateli nevyklučuje pravděpodobnost toho, že žalobkyně neprokáže faktický odběr služeb od jejího odběratele, který sám služby nemohl získat od dodavatele nevykazujícího ekonomickou činnost.
60. To, že tedy žalobkyně či její dodavatelská společnost M. plní své evidenční povinnosti (např. kontrolní hlášení, v registru plátců DPH, zveřejnění bankovního účtu, že má stálého jednatele, atp.), neobstojí v konfrontaci se shromážděnými podklady o obchodech v řetězci. Podle názoru městského soudu tím žalobkyně ani nemůže prokázat, zda se hlášená plnění od dodavatele M. fakticky uskutečnila.
61. V projednávané věci se spojuje hned několik okolností. Žalobkyně se účastní řetězce, v němž dochází k přeprodávání služeb jen s nepatrným navýšením, obchoduje s virtuální korporací a na počátku tohoto řetězce není prokázán vstup služeb, se kterými by tyto obchody mohly být učiněny. Proto podle názoru městského soudu je na místě pochybovat o fakticitě přijatého plnění žalobkyně od jejího dodavatele. A tím spíše i to, zda žalobkyně naplnila podmínku vzniku nároku na odpočet podle § 72 a § 73 zákona o DPH, tj. užití pro ekonomickou činnost.

62. Podle názoru městského soudu se správce daně věnoval dostatečně předpokladu budoucího stanovení daně. Správce daně uvedl v zajišťovacích příkazech přezkoumatelným způsobem logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež vedou k tomu, že přijatá plnění od dodavatele M. byla fiktivní, a že tyto skutečnosti dostatečně odůvodňují pravděpodobnost budoucího odepření nároku na daňový odpočet a tudíž i budoucího stanovení daně žalobkyni. První podmínka pro vydání zajišťovacích příkazů tak byla splněna.

b) důvody svědčící budoucí nedobytnosti daně

63. Nejvyšší správní soud ke splnění této druhé podmínky opakovaně konstatoval, že *„závěr o nedobytnosti daně nelze automaticky bez dalšího odůvodnit skutečnostmi zakládajícími předpoklad stanovení daně. Jinými slovy, samotná skutečnost, že daň bude stanovena (a to i ve značné výši) neznámá ještě, že musí obstat závěr o nedobytnosti této daně v budoucnu. [...] To je třeba posuzovat na základě půdorysu zcela jiných skutečností (než těch, které je třeba brát v potaz při zkoumání první podmínky, tj. předpokladu stanovení daně) zohledňujících jak jeho dosavadní daňovou kázeň, tak jeho majetkovou strukturu, solventnost, dosavadní výsledky hospodaření (ziskovost či ztrátovost), jeho postavení na trhu, ekonomický vývoj, atd.“* (Rozsudky č. j. 5 Afs 321/2017 - 29 ze dne 12. 9. 2018 nebo č. j. 6 Afs 373/2017 - 38 ze dne 17. 10. 2018).
64. V naposled uvedeném rozsudku jmenovaný soud dodal, že *„[v]ydání zajišťovacího příkazu 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 [podtrženo městským soudem]. Tento okruh indicií a závěry o ekonomické situaci daňového subjektu musí být přesvědčivě popsány v zajišťovacím příkazu. Takovými indiciemi může být chování daňového subjektu v minulosti (např. opakované neplnění daňových povinností v zákonem stanovených lhůtách), či skutečnost, že daňový subjekt obchoduje za nestandardních podmínek a vykazuje vysoký obrat, avšak oproti tomu minimální zisk, na svých účtech generuje mnohamilionové částky, které obratem v hotovosti vybírá nebo převádí ve prospěch personálně propojených subjektů, dále vlastní majetek buď velmi nízké hodnoty anebo vyznačující se vysokou likviditou (zpravidla jde o finanční prostředky na bankovním účtu) a činí kroky směřující k ukončení či výraznému omezení ekonomické činnosti (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017 – 40).“*
65. Obava správce daně o dobytost daně vychází z detailního posouzení majetkové situace žalobkyně. Správce daně zjistil, že žalobkyně disponuje pouze finančními prostředky vykazovanými na běžném účtu, avšak tyto jsou rychle likvidní, neboť jsou obratem z převážné části vybírány v hotovosti. Správce daně také vycházel z daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2021 a z dokumentů Vybrané údaje z Rozvahy pro podnikatele v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2021 a Vybrané údaje z Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele - účelové členění, v plném rozsahu ke dni 31. 12. 2021.
66. Žalobkyně zde vykazovala aktiva v hodnotě 86 tis. Kč, tvořená oběžnými aktivy v hodnotě 69 tis. Kč (peněžní prostředky na účtu) a pohledávkami v hodnotě 17 tis. Kč, pasiva v hodnotě 86 tis. Kč, tvořená vlastním kapitálem v hodnotě 83 tis. Kč a cizími zdroji v hodnotě 3 tis. Kč (skládající se ze závazků).
67. Z údajů vykázaných daňovým subjektem v Rozvaze vyplývá, že žalobkyně nedisponovala k 31. 12. 2021 dlouhodobým majetkem, neboť vykazovala dlouhodobý majetek v hodnotě 0 Kč.

Celkovou hodnotu aktiv tvořila pouze oběžná aktiva (peníze na účtu), která nejsou ze své podstaty stabilním majetkem.

68. Správce daně poukázal na to, že žalobkyně v příloženém statistickém Výkazu zisku a ztráty pro podnikatele – druhové členění, ve zkráceném rozsahu ke dni 31. 12. 2021 vykázala výkony, tzn. tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 221 tis. Kč, dále výkonovou spotřebu ve výši 377 tis. Kč (dále pak osobní náklady a ostatní provozní náklady) a provozní výsledek hospodaření ve výši -13 tis. Kč. Dále daňový subjekt ve Výkazu zisku a ztrát vykázal ostatní finanční náklady ve výši 29 tis. Kč, finanční výsledek hospodaření – ztrátu ve výši - 28 tis. Kč a výsledek hospodaření před zdaněním (ztrátu) ve výši - 41 tis. Kč a výsledek hospodaření za účetní období - 48 tis. Kč.
69. Správce daně podrobně hodnotil kreditní a debetní stránku účtu žalobkyně u ČS a u MB. Přes 99 % příjmů pocházelo od odběratele žalobkyně V a přes 98 % výběru finančních prostředků bylo učiněno v hotovosti. Jiné pohyby vynaložené na režijní náklady na účtech nebyly shledány.
70. Správce daně shledal, že žalobkyně kromě oběžných aktiv (prostředků na běžném účtu) nedisponuje žádným majetkem a dle jejího ekonomického vývoje nelze tedy předpokládat, že by doposud nestanovená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2022 mohla být uhrazena z výsledků hospodářské činnosti daňového subjektu, neboť u daňového subjektu je absence jakéhokoliv majetku vhodného jakožto zástava. Nejvýznamnější položku debetní strany bankovního účtu tvoří hotovostní výběry, které začala žalobkyně realizovat v dubnu 2022. Hotovostní výběry v tak vysoké výši by mohly odpovídat výplatě mezd zaměstnancům. Ovšem žalobkyně žádné zaměstnance nemá. Vzniká tak podezření na úhrady jiným osobám za jiné, blíže nespecifikované činnosti, o kterých žalobkyně neúčtuje. Toto podezření snižuje důvěryhodnost daňového subjektu z pohledu pravděpodobnosti úhrady v budoucnu stanovené daně.
71. Dalšími indiciemi bylo virtuální sídlo žalobkyně, které svědčí tomu, že na adrese není ani majetek, na žalobkyni není registrováno vozidlo, nemovitost, nemá zaměstnance, nedochází ke generování dostatečného zisku na uhrazení potenciální daně z přidané hodnoty. Tyto skutečnosti neodpovídají činnosti reálně fungující obchodní korporace.
72. Žalovaný se se správcem daně ztotožnil. Jediným konkrétním zjištěným majetkem významné hodnoty jsou peněžní prostředky na účtu, jež jsou majetkem, který ze své podstaty neskýtá záruku stability ani v krátkém časovém horizontu, tím spíše v kontextu ekonomického chování odvolatele, který vybírá peněžní prostředky z bankovního účtu z velké části v hotovosti (přesahující v případě každého z účtů 98 %). Značné hotovostní výběry také oslabují případný argument, že žalobkyně uhradí budoucí daňovou povinnost z výnosů své ekonomické činnosti, neboť i tyto výnosy, jež by teoreticky mohly být kumulovány průběžně na bankovních účtech, jsou součástí výběrů hotovosti. Absence hodnotného stabilního majetku pak činí velmi nepravděpodobným také financování úhrady v budoucnu stanovené daně prostřednictvím úvěru či půjčky, u kterých jejich poskytovatel zpravidla vyžaduje zajištění. Ve světle výše uvedeného a současně za absence skutečného sídla, provozoven, zaměstnanců, motorového vozidla a neexistence webové prezentace služeb pak nelze dle názoru odvolacího orgánu označit odvolatele za stabilní ekonomický subjekt.
73. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně provedl šetření za účelem zjištění žalobkynina majetku. Provedl lustraci vozidel, plavidel či letadel, přičemž nezjistil, že by takové

prostředky žalobkyně vlastnila. Nenalezl ani, že by žalobkyně vlastnila nějakou nemovitost. Zjistil tedy, že žalobkyně nedisponuje žádným hmotným majetkem, ze kterého by mohla být úhrada daně později zajištěna.

74. Správce daně takto zjistil, že žalobkyně disponuje pouze finančními prostředky na svých účtech. Pro názornou ilustraci, ze správního spisu k tomu vyplývá, že např. na účet vedený MB dne 23. 5. 2022 byla připsána částka 1.064.393,44 Kč a ve dnech 24., 25. a 27. 5. 2022 bylo vybráno 1.056.000 Kč. Dne 30. 5. 2022 bylo připsáno 320.900 Kč a dne 1. 6. 2022 byl uskutečněn klientský výběr 318.000 Kč, dne 1. 6. 2022 bylo připsáno 180.921 Kč, 6. 6. 2022 byl uskutečněn výběr v hotovosti 182.000 Kč. Ke konci července 2022 tak na účtu MB žalobkyně disponovala částkou 2.085 Kč.
75. U účtu vedeného u ČS, příchozí úhrada ve dnech 1. 6. 2022 činila 216.058 Kč, výběr dne 6. 6. 2022 byl uskutečněn ve výši -215.000 Kč. Příchozí úhrada ve dnech 17. 6. 2022 činila ca 226.000 Kč, výběr 20. 6. 2022 – 227.000 Kč, příchozí úhrady ve dnech 21. 6 a 24. 6. 2022 činila 372.500 Kč, výběr v hotovosti dne 27. 6. 2022, činil – 372.000 Kč. V průběhu července 2022 přišla takto na účet částka 535835 Kč a odešla částka 536.369 Kč, konečný zůstatek činil 1339 Kč.
76. Přes průběžné obraty v řádech statisíců Kč, v okamžiku zjištění byla hotovost žalobkyně 2.085 Kč a 1.339 Kč, celkově 3.424 Kč.
77. Převahu vysoce likvidního majetku ve spojení s kvapným převáděním plateb z bankovních účtů přitom soudní judikatura akceptuje jako důvody k vydání zajišťovacího příkazu (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 125/2020–38). Ať už žalobkyně spotřebovala vybranou částku jakkoliv, je zjevné, že průběžně téměř totožnou částku, kterou obdržela, neprodleně v hotovosti vybrala a na účtech jí zůstávala hotovost jen v řádech tisíců Kč. Žalobkyně na účtech tedy příchozí částku nedeponovala, na účtech nevytvářela finanční rezervu, tj. prostředky na účtech delší dobu nadržela. To vše vedlo k tomu, že k okamžiku zjištění na účtech nedisponovala částkou, kterou by mohla uhradit doměřenou daň.
78. Ze všech těchto důvodů podle názoru městského soudu vyplývá, že budoucí úhrada daně je vlivem finanční a majetkové bilance žalobkyně ohrožena a to svědčí závěru, že bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi. I druhá podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu byla tak dle názoru soudu splněna.
79. Zajišťovací příkaz byl účinný a vykonatelný okamžikem vydání, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení (ustanovení § 103 zákona o dani z přidané hodnoty). Tento účinek zajišťovacího příkazu odůvodnil správce daně tím, že žalobkyně nemá dlouhodobý majetek, nýbrž pouze oběžná aktiva s proměnlivým zůstatkem. Existuje tedy obava, že daň bude v době její splatnosti nedobytná. Ve světle výše uvedených zjištění ve věci majetkové situace daňového subjektu, kdy je veškerý zjištěný majetek daňového subjektu tvořen pouze vysoce likvidními finančními prostředky, to nepochybně umocňuje nebezpečí z prodlení.
80. Tato část zajišťovacího příkazu i napadeného rozhodnutí předmětem sporu není. Městský soud proto jen pro úplnost konstatuje, že orgány daňové správy srozumitelně odůvodnily, proč bylo nezbytné spojit vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou daňovou exekucí.

VI. Závěr a náklady řízení

81. Městský soud shrnuje, že správní orgány přezkoumatelně vylíčily logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně identifikují podezřelé plnění poskytnuté pro žalobkyni od jejího dodavatele, které jsou s vysokou pravděpodobností fiktivní, u nichž je důvodný předpoklad svědčící tomu, že daň bude u těchto transakcí žalobkyni stanovena a i to, že jsou zde silné obavy o budoucí nedobytnosti takto stanovené daně. Podmínky k vydání zajišťovacích příkazů dle § 167 daňového řádu byly tedy naplněny.
82. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
83. O náhradě nákladů řízení rozhodl městský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti, proto mu městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27.června 2023

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.

předsedkyně senátu