



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Martina Bobáka ve věci

žalobkyně: **Automotive Marketing s.r.o.**, IČO 03280578
sídlem Vojtěšská 211/6, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2023, č. j. 120/23/5100-41456-712955,
takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se svou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (**napadené rozhodnutí**), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (**správce daně**) ze dne 13. 10. 2022, č. j. 7934776/22/2001-80542-111412, č. j. 7934994/22/2001-80542-111412 a č. j. 7935145/22/2001-80542-111412 (**zajišťovací příkazy**).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

2. Těmi správce daně zajistil úhradu daně z přidané hodnoty (**DPH**) za zdaňovací období duben, květen a červen 2022 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (**daňový řád**) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (**zákon o DPH**). Žalobkyni uložil, aby zajistila dosud nestanovenou daň složením jistoty na účet správce daně v celkové výši 1 751 400 Kč. Dospěl totiž k závěru, že je dán důvodný předpoklad pro doměření DPH z důvodu odepření nároku na odpočet daně v důsledku účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Zároveň podle něj existuje důvodná obava o budoucí úhradu daně zejména s ohledem na podnikatelské zázemí žalobkyně, rozsah jejího dlouhodobého majetku či značné kolísání peněžních prostředků v důsledku jejich vybírání v hotovosti. Žalovaný tyto závěry v napadeném rozhodnutí potvrdil a všechny odvolací námitky žalobkyně označil za nedůvodné.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně úvodem žaloby zdůraznila, že její podstatou je otázka procesního postupu žalovaného a splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. V této souvislosti hojně odkazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (**NSS**).
4. Konkrétněji pak v první řadě zpochybnila splnění **předpokladu budoucího stanovení daně**. Jednak zpochybnila existenci chybějící daně, když zejména upozornila na skutečnost, že její dodavatel TCS finance s.r.o. (**TCS**) podával kontrolní hlášení. I když tato společnost nepodala daňové přiznání, měl správce daně dostatek informací pro stanovení daně; právě této společnosti měl stanovit daň a tu vymáhat. Pokud podle § 145 odst. 1 daňového řádu stanovil této společnosti DPH v nulové výši, není ani zřejmé, kde je ona chybějící daň.
5. Žalovaný podle žalobkyně rovněž v napadeném rozhodnutí sám připustil, že předpoklad budoucího stanovení daně je založen na slabších důvodech. Nepostavil přitom najisto, zda se vědomě účastnila podvodu na DPH, či nikoliv, v rámci vědomostního testu byl nadto nucen vycházet z objektivních okolností (existujících vně žalobkyně), ne z jednání žalobkyně. Jestliže správní orgány poukazovaly na nestandardní okolnosti případu, řadily mezi ně i okolnosti subjektivní. Z jednání žalobkyně lze ovšem nanejvýš usuzovat na nepřijetí opatření k zabránění účasti na podvodu, nelze z toho identifikovat podezřelé (objektivní) znaky, z nichž by šlo usuzovat na vědomou účast žalobkyně na podvodu (jedná se o dvě rozdílné otázky).
6. Žalovaným identifikované objektivní okolnosti nadto nesvědčí ani existenci podvodu na dani. Není prokázáno, že by byly jakkoli neobvyklé, žalovaný vycházel z pouhých domněnek. Předestřené skutečnosti jsou pouhou řadou neprovázaných údajů, které byly dohledány z veřejných rejstříků, přičemž mezi těmito zjištěními a daňovým podvodem chybí kauzální nexus. Kromě toho absence prezentace na internetu či sídlo na virtuální adrese ještě nesvědčí o podvodném jednání. Žalovaný tak podle žalobkyně neprokázal předpoklad budoucího stanovení daně (neidentifikoval chybějící daň, nepředestřel žádné objektivní okolnosti a ničeho k vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu). V této souvislosti ani nevypořádal všechny odvolací námitky, konkrétně námitku týkající se absence popisu standardů na trhu a srovnání chování žalobkyně s jinými subjekty.
7. Žalobkyně odmítla i naplnění předpokladu **budoucího ohrožení úhrady daně**. Upozornila, že podle NSS samotný nedostatek majetku nezakládá obavu o budoucí dobytost daně. Podle ní nedocházelo k majetkovým změnám či vyvádění majetku. Vybírání peněžních prostředků nepředstavuje ekvivalent zbavování se majetku. Závěry žalovaného označila za

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

spekulativní a zdůraznila, že žalovaný neposuzoval její daňovou historii a ani to, zda by mohla uhradit budoucí daň prostřednictvím splátek či jiným způsobem financování.

8. Žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a jeho vrácení zpět žalovanému.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný v úvodu vyjádření k žalobě upozornil na to, že žalobkyně vznikla jindy, než uvádí, a věnuje se jiné činnosti (marketingu namísto automobilové dopravy). K **předpokladu budoucího stanovení daně** s odkazem na judikaturu NSS uvedl, že pro vydání zajišťovacího příkazu je rozhodná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, správce daně je tak povinen identifikovat (toliko) předmětný obchodní řetězec, chybějící daň v řetězci a nestandardní okolnosti případu, z nichž lze usuzovat, že chybějící daň není důsledkem ojedinělého podnikatelského selhání, nýbrž daňového podvodu. Zdůraznil též, že jako chybějící daň lze chápat i případy, kdy daňový subjekt nepodá daňové přiznání, neboť nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku. Společnosti TCS byla z důvodu nepodání daňového přiznání stanovena daň z moci úřední ve výši 0 Kč; kontrolní hlášení pak není zákonem předvídaným titulem pro stanovení daně. Pokud přitom správce daně dospěl k závěru, že lze očekávat doměření daně žalobkyni, které neměl vůbec vzniknout nárok na odpočet. Doměření daně nelze nahradit tím, že by správce daně doměřil a vymáhal daň po jejím dodavateli.
10. Žalovaný dále poukázal na to, že „slabší“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucího stanovení daně mohou být vyváženy „silnými“ důvody svědčícími o obtížné dobytosti daně, a naopak. V případě vydávání zajišťovacího příkazu se nadto nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií; nepředpokládá se tak, že otázka stanovení daně a její případné výše bude postavena najisto. Nebylo povinností správních orgánů prokazovat, zda bude žalobkyni v budoucnu doměřena daň a prokazovat její vědomou účast na daňovém podvodu. Nemusely tak identifikovat objektivní okolnosti, které jsou součástí vědomostního testu, uváděly je jen pro dokreslení celkové situace.
11. Dále žalovaný poukázal na nestandardnost, jež byly v řízení identifikovány s tím, že je na ně nutné nahlížet jako na soubor vzájemně provázaných a souvisejících skutečností. Žalobkyně nesouhlasí pouze s vybranými nestandardnostmi, ty však dle žalovaného nelze vytrhávat z kontextu. Pokud se navíc ani žalobkyně, ani její dodavatelé a odběratelé na internetu neprezentují, svědčí to o tom, že nejsou standardními subjekty. V případě virtuálního sídla je nutné rozlišovat, že to samo o sobě o podvodném jednání nevypovídá (žalobkyně mohla být registrována k dani), ale současně tato okolnost představuje důležitou indicii, která má v kontextu dalších své místo při posuzování charakteru obchodního řetězce.
12. Ve vztahu k obavě z **budoucí nedobytnosti daně** žalovaný zopakoval, že žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem s výjimkou motorového vozidla, jehož provozovatelem je pak jiná osoba; o stavu vozidla není známo nic bližšího. Nevlastní ani žádnou nemovitou nebo jinou hodnotnou věc. Peněžní prostředky představují jediný významný majetek, který je však ohrožen tím, že po jejich připsání na svůj bankovní účet žalobkyně urychleně tyto převádí či vybírá v hotovosti. Žalovaný vzal v potaz i nízkou ekonomickou výkonnost žalobkyně a její vysoké zadlužení. Zajišťovací příkazy tak nebyly vydány pouze z důvodu majetkové nedostatečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

13. Současně odmítl, že by se nezabýval možnou úhradou daně prostřednictvím splátek, vzhledem k výše uvedenému je zavrhl. Za nereálnou označil i možnost úhrady úvěrem či zřízení zástavního práva (žalobkyně nemá hodnotnější majetek). Žalobkyně ostatně v odvolání a ani v žalobě netvrdí, že by byla schopna v budoucnu zajišťovanou daň uhradit. Žalovaný zdůraznil, že se zabýval také dosavadní daňovou historií žalobkyně, poukázal na nedoplatek v kumulativní výši 26 158,- Kč, který vznikl v roce 2022, jakož i na to, že žalobkyně nehradí řádně ani odvody pojistného. Včasné podání daňových přiznání a kontrolních hlášení je pouze jednou z povinností, kterou musí daňové subjekty plnit. Proto na základě posouzení veškerých skutečností dospěl k závěru, že zde existuje silný předpoklad ohrožení budoucího výběru daně. Navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

14. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou, splňující všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal na základě skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí a v mezích uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, když žalovaný nařízení jednání nepožadoval a souhlas žalobkyně byl presumován. Soud neshledal ani potřebu provádět dokazování, jelikož nad rámec správního spisu, jímž se dle ustálené judikatury správních soudů samostatně nedokazuje, strany ničeho nenavrhovaly.
16. Soud konečně předesílá, že správní soudy opakovaně zdůrazňují, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na principu, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soud se tak zabýval přezkumem napadeného rozhodnutí jen z těch hledisek, které žalobkyně namítala, a jen v té míře obecnosti, v jaké své námitky vznesla. Jeho úkolem nebylo za žalobkyni cokoli domýšlet.
17. To v první řadě platí pro obecnou námitku zpochybňující postup žalovaného v souladu s procesními předpisy, jež nebyla blíže konkretizována (žalobkyně blíže namítala jen splnění dvou základních podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu). Mělo-li tím být myšleno, že žalovaný vystavěl své rozhodnutí na nových úvahách a závěrech, jak taktéž žalobkyně uvedla, soud obdobně obecně konstatuje, že neshledal, že by žalovaný opřel své závěry o zcela nové skutečnosti, jež nebyly správcem daně vůbec zjišťovány, resp. reflektovány. Žalovaný vycházel ze skutkových zjištění správce daně, formálně ani fakticky neprováděl žádné další dokazování, závěry a úvahy správce daně případně jen dále rozvedl. V tom mu přitom bez dalšího nic nebrání – řízení před správcem daně a žalovaným tvoří i v tomto případě jeden celek (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2017, č. j. 1 Afs 275/2016 - 22, bod 42).
18. Soud tak mohl přistoupit k posouzení splnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Připomíná, že ty jsou upraveny v § 167 odst. 1 daňového řádu. Podle něho „(j)e-li odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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.“

19. K těmto podmínkám se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS: „(p)ředpokladem pro vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu, je odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, (i) že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň (ii) že v době její vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi. Důvody vztahující se k oběma prvkům musí být uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu a podléhají soudnímu přezkumu. Jsou-li důvody nasvědčující pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, „slabší“, lze zajišťovací příkaz přesto vydat, jsou-li zjištěny „silné“ důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně (např. daňový subjekt se zbavuje majetku, ukončuje podnikatelskou činnost apod.).“

IV.A Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

20. Pokud jde o prvou podmínku vydání zajišťovacích příkazů, soud považuje za vhodné nejprve přiblížit podstatné závěry správních orgánů stran okolností potenciálního daňového podvodu. Podle správce daně se žalobkyně v měsících duben, květen a červen 2022 zapojila do řetězce, který tvořily tři společnosti: dodavatel žalobkyně TCS v pozici tzv. *missing tradera*, žalobkyně na pozici *buffer* a společnost SPORTPROGRES s.r.o., jako jediný významný odběratel žalobkyně. K narušení daňové neutrality mělo dojít u společnosti TCS, neboť ta nepodala daňová přiznání, daň tak nepřiznala a neodvedla. K chybějící dani pak přistoupily zjištěné nestandardnosti jednak v jednání žalobkyně (realizovala výrazné výběry hotovosti krátce poté, co byly na její účet připsány peněžní prostředky od odběratelů, a současně ze svého bankovního účtu neprováděla úhrady přijatých zdanitelných plnění společnosti TCS, téměř všechna přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění deklaruje od jediného dodavatele, resp. odběratele), jakož i u jiných článků řetězce. Společnost TCS totiž sídlí na virtuálním sídle, disponuje pouze jedním zaměstnancem, nedisponuje webovou prezentací, od prosince 2021 nepodává daňová přiznání k DPH a je nekontaktní. Podle kontrolních hlášení tato společnost nevykazuje za předmětná zdaňovací období žádná přijatá zdanitelná plnění, většinu uskutečněných plnění odebírá žalobkyně. Správce daně upozornil i na to, že obdobně žalobkyně nedisponuje skutečným sídlem ani provozovnou a neprezentuje se na internetu (přesto, že jako hlavní činnost v daňových přiznáních uvádí reklamní činnost).
21. Nad rámec toho správce daně identifikoval i objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu vědět měla a mohla. Především se odvolal na absenci bezhotovostních plateb dodavateli TCS (ty tak musely probíhat hotovostně) a dále na významné hotovostní výběry peněz z vlastního bankovního účtu. Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil.
22. Žalobkyně v první řadě namítala, že nebylo najisto postaveno porušení daňové neutrality (chybějící daň) a že správce daně se měl daň snažit vybrat od dodavatele TCS. K tomu soud s odkazem na výše uvedené, jakož i na str. 12 a 13 napadeného rozhodnutí, zdůrazňuje, že chybějící daň byla identifikována zcela dostatečně. Je zřejmé, že subjektem, u kterého byla porušena neutralita DPH, byl dodavatel žalobkyně TCS, který na výstupu získal daň uhrazenou žalobkyní (jejíhož odpočtu se žalobkyně domáhá), daň však nepřiznal, a tedy ani neuhradil (to je problematické tím spíše, pokud sám v kontrolních hlášeních nevykazoval žádnou daň na vstupu). Bylo by přitom absurdní, bylo-li by možné chybějící

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daň identifikovat jen tehdy, kdy byla řádně přiznána a stanovena platebním výměrem. Jak přílehavě upozornil žalovaný, podle judikatury NSS k narušení neutrality daně může dojít jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání, neboť potom nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku (srov. rozsudek ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46, a tam citovanou judikaturu).

23. Na uvedeném nic nemění ani existence kontrolních hlášení společnosti TCS. Předně, kontrolní hlášení není řádným daňovým přiznáním, na základě něj tedy nelze bez dalšího stanovit daň – podle § 139 odst. 1 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování (nikoli hlášení), nebo z moci úřední. Žalovaný nadto v napadeném rozhodnutí (bod 46) popsal, že společnost TCS správce daně vyzval k podání daňového přiznání, k čemuž nedošlo. Proto stanovil daň ve výši 0 Kč. Učinil tak plně v souladu se zákonem, jelikož podle § 145 odst. 1 daňového řádu platí, že pokud daňový subjekt nevyhoví výzvě k podání daňového přiznání, „*může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč*“. Kromě toho, i když z kontrolních hlášení vyplývá daňová povinnost společnosti TCS, nemění to nic na tom, že se objektivně jedná o chybějící daň, stejně jako na tom, že je tato společnost pro správce daně nekontaktní (a vykazuje typické znaky tzv. *missing tradera*, u něhož v zásadě nelze očekávat vymožení potenciálně dlužné daně). Žalovaný ve vyjádření k žalobě také přílehavě upozornil, že nárok žalobkyně na odpočet DPH se odvíjí od prokázání její vědomé účasti na daňovém podvodu, což nyní považuje za pravděpodobné (proto lze důvodně předpokládat, že odpočet jí bude odepřen).
24. K vlastní existenci daňového podvodu soud zdůrazňuje, že zajišťovací příkaz je instrumentem předběžného a dočasného charakteru. Po správci daně tedy nelze 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 o vyměření/doměření daně. To samozřejmě neznamená, že by bylo možné přehlížet, jak závažně zajišťovací příkaz zasahuje do majetkových práv daňového subjektu, a resignovat tak na pečlivé odůvodnění (např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2018, č. j. 2 Afs 54/2018 - 39). Judikatura již vymezila, jaké otázky jsou pro vydání zajišťovacího příkazu rozhodné, a jaké nikoli. Podstatná bude samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého, tedy zda o možné účasti na daňovém podvodu věděl (rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018 - 99, či ze dne 8. 2. 2021, č. j. 5 Afs 87/2018 - 39).
25. Podle ustálené judikatury pro odůvodnění přiměřené pravděpodobnosti, že daň bude stanovena, zpravidla postačí, pokud správce daně přesvědčivě nastíní strukturu a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán. Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28, bod 35, či ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78).
26. Podle soudu správce daně i žalovaný velmi podrobně a přesvědčivě – v duchu právě uvedeného – pojednali o jednotlivých společnostech zapojených do podvodného řetězce, o tom jaký byl mechanismus jeho fungování a jak se projevovala účast a role žalobkyně v řetězci. Správce daně se těmito okolnostmi podrobně zabýval v části III zajišťovacích Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

příkazů, přičemž žalovaný tyto okolnosti zrekapituloval v bodech 27 až 36 napadeného rozhodnutí. Správní orgány rovněž vymezily účast žalobkyně v podvodném řetězci, když shledaly, že figurovala jako tzv. *buffer* (nárazník), v zásadě mezičlánek mezi *missing traderem* (společnost TCS) a konečným odběratelem.

27. Jakkoli jistě nelze tvrdit, že každá z jimi identifikovaných okolností je sama o sobě jednoznačným dokladem zapojení žalobkyně do daňového podvodu, v souhrnu představují dostatečně silné indicie pro podezření o takovém zapojení. Existence podvodného řetězce není pouhou spekulací správních orgánů, naopak, stejně jako zapojení žalobkyně do něj, dostatečně vyplývá ze správními orgány uvedených indicí (lze tedy v zásadě vyloučit, že by k neuhrazení daně v řetězci docházelo z důvodu pouhého podnikatelského pochybení). O nestandardních okolnostech zejména svědčí (z povahy věci vždy obecně podezřelá) okolnost, že žalobkyně pravidelně a bezprostředně po přijetí vybírala ze svého bankovního účtu velkou část peněžních prostředků v hotovosti. S tím pak souvisí i skutečnost, že společnosti TCS žalobkyně neplatila přes bankovní účet, za přijatá plnění neplatila buď vůbec, nebo tak činila v hotovosti, což jen posiluje pochybnosti o nestandardních obchodních vztazích mezi těmito společnostmi (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019 - 63).
28. Oproti podrobnému zdůvodnění správce daně, potažmo žalovaného, nestaví žalobkyně přesvědčivou obranu. Setrvává v zásadě jen v rovině obecného nesouhlasu, zjištěné podezřelé okolnosti ani jednotlivě nerozporuje. Napadá toliko otázku virtuálního sídla a absence webových stránek, nadto ve zcela vágní rovině. K tomu soud opakovaně zdůrazňuje, že jednotlivé okolnosti není možné vytrhávat z kontextu, je na ně nutné vždy hledět jako na vzájemně provázanou množinu indicí. Samostatně totiž virtuální sídlo či absence webové prezentace nemusejí být závadné, resp. nemusejí vůbec dokládat podvodné jednání v řetězci, či vědomost daňového subjektu o něm. Vedle dalších zjištění, vyplývajících z údajů ve veřejných rejstřících, ale též z daňových evidencí, od správy sociálního zabezpečení a především z výpisů z bankovních účtů, však tyto indicie jen podtrhávají podezřelý charakter obchodů žalobkyně v řetězci. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zajišťovacích příkazů a dodává, že skutečnost, že žalobkyně byla k DPH registrována právě i s tímto virtuálním sídlem, nijak nevylučuje, že ve spojení s dalšími zjištěními už bude tato skutečnost odůvodňovat závěr o pravděpodobné účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
29. Značná část žalobní argumentace se pak vztahovala k neprokázání vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu, resp. nesprávnému provedení vědomostního testu pouze na základě *subjektivních* okolností. Zde soud opakovaně připomíná, že komplexní prokazování zaviněné účasti na podvodném jednání patří až do řízení o vlastním stanovení daně. Dostatečné indicie svědčící o vědomém zapojení do podvodu mohou toliko posilovat důvody pro to, že daň bude v budoucnu stanovena (např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016 - 28). V nynější věci správce daně poukázal na pravděpodobně zaviněnou účast žalobkyně na daňovém podvodu pouze nad rámec nutného odůvodnění, jak je zjevné i ze str. 34 jednotlivých zajišťovacích příkazů. Případná nesprávnost jeho závěrů tak bez dalšího nemohla ovlivnit naplnění podmínky budoucího stanovení daně. Je tomu tak tím spíše, pokud žalovaný označil důvody pro naplnění této podmínky za slabší, a naopak obavy z ohrožení budoucího výběru daně za silné (zaviněnou účast žalobkyně na daňovém podvodu tak ani nepoužil jako ospravedlnění slabých důvodů pro obavy ohledně dobytosti daně).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

30. Přesto soud, taktéž nad rámec nezbytného odůvodnění, dodává, že i posouzení subjektivní stránky jednání žalobkyně ze strany správce daně považuje za poměrně přesvědčivé. Správce daně se odvolával zejména na podezřelý charakter hotovostních výběrů a plateb (a případné porušení zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti) a nestandardnosti spojené se společností TCS. Argumentaci žalobkyně, že správce daně měl hodnotit jen objektivní, nikoli subjektivní okolnosti, soud nerozumí. Pomine-li, že jeho závěry se neopírají jen o jednání žalobkyně jako takové, ale i o okolnosti spojené s dalšími subjekty, pak především soudu uniká, jak by správce daně v situaci, kdy při vědomostním testu hodnotí subjektivní vztah žalobkyně k podvodnému jednání, mohl přehlížet nestandardní chování samotné žalobkyně. Rovněž to je součástí reality (projevené navenek) a spadá tak mezi objektivní okolnosti věci.
31. V každém případě, s ohledem na výše uvedené lze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti předpokládat, že žalobkyni nebude uznán uplatněný nárok na odpočet DPH. Soud proto přisvědčil správním orgánům, že podmínka pravděpodobného budoucího stanovení daně byla v dané věci splněna. Sám soud považuje uvedené indicie za slabší či spíše průměrně závažné, nikoli však nutně slabé, aby musely být vyváženy mimořádně závažnými indiciemi stran předpokladu nedobytnosti daně. O předpokladu nedobytnosti daně tak musí svědčit alespoň obdobně závažné důvody.
32. Konečně, pokud jde o stručnou zmínku žalobkyně o nevypořádání odvolací námítky, podle níž správce daně dostatečně nezkoumal standardy na trhu a nezabýval se porovnáním s jinými obdobnými subjekty, soud v odvoláních žalobkyně (jejich doplnění z 30. 11. 2022) nedohledal, že by tuto otázku žalobkyně významněji rozváděla. Pouze v souvislosti s hotovostními úhradami dodavateli TCS konkrétněji namítala, že se její případ nevymykal standardním obchodním podmínkám, které měla společnost TCS sjednány i s dalšími odběrateli, kteří také nehradili na její bankovní účet (v závěru doplnění odvolání pak připojila stručnou poznámku, že správce daně nepředestřel žádnou paletu standardních zvyklostí jiných subjektů). S konkrétní námitkou stran hotovostních plateb se přitom žalovaný vypořádal v bodě 55 napadeného rozhodnutí, jak upozornil i ve vyjádření k žalobě. Hodnocením standardnosti určitých okolností se pak věnoval napříč celým odůvodněním. Je zřejmé, které okolnosti považoval v rámci běžného výkonu podnikání a běžných obchodních styků za nestandardní. Tyto okolnosti, jako hotovostní platby, virtuální sídlo, absence webových stránek apod. – samozřejmě při zohlednění konkrétních podmínek každého případu – za nestandardní považuje i judikatura (za všechny srov. již citovaný rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 183/2019). Ani tato dílčí námitka proto není důvodná.

VI.B Předpoklad budoucího obhrožení výběru daně

33. Skutečnost, že daňový subjekt je pravděpodobně součástí podvodného řetězce, ještě nutně neimplikuje, že nebude schopen takovou daň uhradit. Tuto druhou podmínku vydání zajišťovacího příkazu je nutné podle soudní judikatury posuzovat na základě dalších skutečností, jako je například daňová kázeň subjektu, jeho solventnost, majetková struktura, výsledky hospodaření, postavení na trhu, ekonomický vývoj atd. Za tímto účelem je vždy nutné zkoumat konkrétní situaci daňového subjektu a vyhodnotit skutečnosti ohledně postavení, způsobu podnikání, historie, majetku daňového subjektu (např. rozsudek NSS ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017 - 38).

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

34. Jak bylo uvedeno výše, obava správních orgánů o budoucí výběr daně byla založena na majetkové situaci žalobkyně, nízké výkonnosti jejího hospodaření, absenci podnikatelského zázemí, existenci daňového nedoplatku, neplacení pojistného za zaměstnance a zejména s ohledem na časté hotovostní výběry peněžních prostředků z bankovního účtu, jež tvoří jediný významnější a přitom vysoce likvidní majetek.
35. Pokud žalobkyně namítala, že sama nemajetnost nemůže zakládat budoucí ohrožení výběru daně, je zřejmé, že správní orgány neopíraly své závěry jen o nemajetnost žalobkyně, ale i o další skutečnosti. Zjištění, že žalobkyně nedisponovala žádným podstatnějším movitým či nemovitým majetkem mimo staršího osobního vozidla (jehož ovšem není provozovatelem a jehož přesný stav je neznámý), je nadto v projednávané věci vysoce relevantní. Vypovídá totiž o zázemí žalobkyně, povaze její činnosti a lze z něj usuzovat na další vývoj jejího podnikání a schopnost uhradit v budoucnu stanovenou daň. Zároveň to znamená, že nelze očekávat vyvádění majetku (a indicie o takovém jednání), jelikož jednoduše není co vyvádět. Jediný relevantní majetek tvořily peněžní prostředky na bankovním účtu, které ovšem představují vysoce likvidní majetek. Správní orgány se v této souvislosti podrobně zabývaly i pohyby na bankovních účtech, strukturou příchozích a odchozích plateb a zejména poukázaly na časté hotovostní výběry (v podrobnostech viz odůvodnění napadeného rozhodnutí a část IV. zajišťovacích příkazů).
36. Z toho odvozené závěry nelze označit za nijak spekulativní, jednalo se o dlouhodobý způsob chování žalobkyně, resp. oprávněných osob. Právě časté hotovostní výběry (často v krátké době po připsání plateb na účet) i podle soudu představují významné riziko stran řádného výběru daně v budoucnu. V této souvislosti správní orgány příhodně poukázaly i na to, že stav bankovního účtu není stabilní, resp. není kumulován dlouhodobě (je zejména závislý na okamžiku připsání plateb a jejich následném výběru).
37. Správní orgány se přitom zabývaly i historií hospodaření žalobkyně a jeho výkonností (nízkým rozdílem mezi výší přijatých a uskutečněných plnění, tj. nízkou marží). Žalovaný zdůraznil, že hospodaření žalobkyně za poslední 3 roky (2019 - 2021) skončilo dvakrát ztrátou, jedinkrát byl dosažen zisk 176 000 Kč. Podle žalovaného nelze očekávat, že by podnikání žalobkyně generovalo dostatečné prostředky k budoucí úhradě daně (trvalo by to přinejmenším 10 let). Žalovaný poukázal i na to, že byť žalobkyně podává daňová přiznání a kontrolní hlášení, vykazují osobní daňové účty nedoplatek a žalobkyně ani řádně nehradí odvody sociálního pojištění. Není tak dán předpoklad, že by žalobkyně uhradila dlužnou daň dobrovolně.
38. Fakticky tak žalovaný vyloučil i možnost jiného (dobrovolného) hrazení daně (např. splátkováním). Z jeho závěrů je zřejmé, že s ohledem na stav majetku, pravidelný výběr peněžních prostředků, výkonnost hospodaření i daňovou historii nepředpokládá dobrovolnou úhradu daně. Soud k tomu dodává, že danou možnost je nutné posuzovat i vzhledem k důvodům budoucího stanovení daně. Jsou-li totiž založeny na pravděpodobném zapojení daňového subjektu do obchodních řetězců, které byly zasaženy podvodným jednáním, „je nahrazení zajišťovacích příkazů prostředky daňového řádu založenými na dobrovolném splnění daňové povinnosti představitelné jen obtížně, a přicházelo by v úvahu jen za výjimečných okolností“ (již citovaný rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 136/2018). Ani soud nevidí s ohledem na výše uvedené důvodný předpoklad dobrovolné úhrady budoucí daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

39. Uzavírá pak, že správní orgány své závěry založily na zcela jasných indiciích ohledně majetku a hospodaření žalobkyně, jeho dosavadního vývoje i výhledu do budoucna a zejména na dlouhodobém přístupu žalobkyně k výběrům prostředků z bankovního účtu. Zohlednily i daňovou historii žalobkyně. Dle soudu se ve svém souhrnu jedná o skutečnosti, které jsou dostatečné pro splnění podmínky předpokladu nedobytnosti daně.

V. Závěr a náklady řízení

40. Na základě všech shora uvedených skutečností soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalovanému pak žádné náklady v souvislosti s vedením předmětného řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu 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. 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). Připadne-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 16. listopadu 2023

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.