



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudkyň Kateřiny Štěpánové a Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **J & J General Trade s. r. o.**, se sídlem Kurzova 2222/16, Praha 5, zastoupena JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2023, č. j. 2120/23/5100-41456-712609, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 6. 2023, č. j. 14 Af 7/2023 - 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní procesní vývoj

[1] Předmětem přezkumu v nynější kauze je zákonnost zajišťovacího příkazu Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2022 vydaného dle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jímž správce daně uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2022 složením jistoty ve výši 341 181 Kč. Zajišťovací příkaz byl účinný a vykonatelný okamžikem vydání ve smyslu § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jelikož hrozilo nebezpečí z prodlení.

[2] Správce daně měl za to, že žalobkyně v nalézacím řízení neprokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH ze zdanitelného plnění (poskytování pracovní síly), které měla dle kontrolního hlášení přijmout od společnosti MUNIN služby, s. r. o. (dále jen „Munin“). Správce daně měl pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelného plnění žalobkyni ze strany jejího dodavatele a také o faktickém přijetí takového plnění žalobkyní a jeho následném použití pro její ekonomickou činnost, resp. o tom, zda plnění bylo poskytnuto způsobem deklarovaným žalobkyní v daňových dokladech. Správce daně po zhodnocení ekonomické situace žalobkyně současně vyjádřil obavy o to, zda žalobkyně bude mít v době splatnosti DPH dostatek finančních prostředků k její úhradě.

[3] Žalobkyně proti zajišťovacímu příkazu podala odvolání. Namítala, že nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho vydání: budoucí stanovení daně není pravděpodobné (to, že by se mělo jednat o fiktivní plnění je pouhou spekulací správce daně) a důvody svědčící o budoucí nedobytnosti daně, resp. o její dobytnosti se značnými obtížemi, jsou jen slabé. Též brojila proti okamžité vykonatelnosti zajišťovacího příkazu.

[4] V rozhodnutí ze dne 18. 1. 2023 se žalovaný ztotožnil s posouzením správce daně, odvolání zamítl a zajišťovací příkaz potvrdil.

[5] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem žalobu žalobkyně zamítl. Uzavřel, že ve věci byly splněny zákonné podmínky pro vydání zajišťovacího příkazu, jakož i nebezpečí z prodlení.

II. Kasační řízení

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž dále rozhojňuje již uplatněné žalobní, resp. odvolací tvrzení. Kasační stížnost je založena na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Obsáhlou kasační stížnost lze pro přehlednost strukturovat do následujících bodů.

[8] Rozsudek městského soudu má stěžovatelka za *nepřezkoumatelný*, neboť meritorně přezkoumal již nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Žalovaný nevypořádal odvolací námitku týkající se jednotlivých charakteristik dodavatele stěžovatelky.

[9] Nosná kasační námitka míří na *nesprávné právní posouzení naplnění podmínky pravděpodobnosti stanovení daně*. Daňové orgány podle stěžovatelky dostatečně nespécifikovaly důvod, pro který předpokládají budoucí stanovení daně. Stěžovatelce není zjevné, zda je jí kladeno k tíži neprokázání fakticity plnění či neprokázání dodání plnění deklarovaným dodavatelem (společností Munin), resp. nedodání plnění v souladu s daňovým dokladem. Kombinování těchto důvodů pro budoucí odmítnutí nároku na odpočet má stěžovatelka za zmatečné. Stěžovatelka se neztotožňuje s tím, že k další konkretizaci má dojít až v nalézacím řízení. Jednoznačné vymezení důvodu, pro který správce daně předpokládá budoucí odmítnutí nároku na odpočet DPH, tedy budoucí stanovení daně v konkrétní výši, je stěžejní, a to i pro zachování jejího práva na obranu. Je potřeba na něm trvat i pro potřeby vydání zajišťovacího příkazu. Poukazuje i na rozsudek Soudního dvora

pokračování

ve věci *Kemwater*, jehož závěry a dopady je potřeba zohlednit již v řízení o vydání zajišťovacího příkazu. Hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH byly v projednávané věci splněny.

[10] K otázce *pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně* stěžovatelka uvádí, že nebyly identifikovány okolnosti svědčící o existenci „silných“ obav o budoucí dobytost daně. Stěžovatelka vysvětlila využití hotovostních prostředků vybraných z bankovního účtu. Rozsudek je tak založen na nesprávných skutkových i právních zjištěních.

[11] Stěžovatelka takto zdůrazňuje neexistenci důvodů předpokládaných § 167 daňového řádu: daňové orgány neidentifikovaly jednoznačný důvod co do otázky pravděpodobnosti budoucího stanovení daně a zároveň identifikovaly pouze slabé důvody co do obavy o její budoucí dobytost.

[12] V projednávané věci nebyly dle stěžovatelky naplněny ani *podmínky pro postup dle § 103 zákona o DPH*. Správcem daně uváděné okolnosti nedosahují intenzity pro samotné vydání zajišťovacího příkazu, natož pro jeho okamžitou vykonatelnost.

[13] Stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku městského soudu.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření argumentaci stěžovatelky odmítá a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) při posuzování kasační stížnosti předně hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost **není** důvodná.

III. 1 Nepřezkoumatelnost

[17] Než se NSS bude zabývat jádrem sporu, jímž je otázka zákonnosti zajišťovacího příkazu ze dne 5. 10. 2022 ve výši 341 181 Kč, pojedná o namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, resp. rozhodnutí žalovaného. Důvodnost této námítky by sama o sobě postačovala ke zrušení napadeného soudního rozhodnutí.

[18] Dle ustálené judikatury je třeba s institutem nepřezkoumatelnosti zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy

(srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25). Městský soud své přezkumné povinnosti dostál. Ověřil zejména, že důvody, pro které byl vydán zajišťovací příkaz, mají oporu v obsahu správního spisu a reagoval na stěžejní námitky stěžovatelky. Z rozhodnutí jsou seznatelné důvody, pro které byla žaloba stěžovatelky zamítnuta a proč neshledal její argumentaci opodstatněnou. Dále se vyjádřil i k dílčím námitkám, jež stěžovatelka vznesla. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[19] Pokud stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí v tom, že přezkoumalo rozhodnutí žalovaného, které má stěžovatelka rovněž za nepřezkoumatelné, neboť žalovaný nevypořádal jednotlivé podnikatelské charakteristiky, pak jeho názor NSS nesdílí. Žalovaný v bodě 40 napadeného rozhodnutí dostatečně a přezkoumatelně vysvětlil, proč dodavatele stěžovatelky nelze na základě popsaných indicií považovat za standardní podnikatelský subjekt. Nepřezkoumatelnost nespátřuje NSS ani ve vymezení a popisu důvodů naplnění podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu co do pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Již samotná obsáhlost žalobních i kasačních námitek přisvědčuje závěru o přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Přezkum správnosti závěrů městského soudu je pak předmětem dalšího posouzení

III. 2 Obecná východiska

[20] Důvody pro vydání zajišťovacího příkazu stanoví § 167 odst. 1 daňového řádu, dle kterého, *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.*

[21] Správce daně tedy může vydat zajišťovací příkaz na daň dosud nestanovenou pouze tehdy, existují-li objektivní skutečnosti, které zakládají odůvodněnou obavu, tj. přiměřenou pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu v určité výši stanovena *a zároveň* že b) v době její vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi (srov. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS).

[22] K povaze a náležitostem zajišťovacích příkazů se NSS opakovaně vyjádřil v celé řadě případů. Rozšířený senát dovedl, že správce daně je „*povinen rozvést důvody vydání zajišťovacího příkazu, tedy proč pokládá vybrání daně za ohrožené*“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS, bod 27). Naplnění odůvodněné obavy je nutné zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (srov. rozsudek ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31, č. 3049/2014 Sb. NSS, bod 20). Je přitom možné „*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*“ (již zmiňovaný rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104).

pokračování

[23] Nutno rovněž podotknout, že při vydání zajišťovacího příkazu nejde o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019 - 78).

[24] Zbývá doplnit, že zajišťovací příkaz je třeba vnímat jako prostředek *ultima ratio*. Jinak řečeno, zajišťovací příkaz by měl být využíván obezřetně a uvážlivě jako mimořádný nástroj, v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti, která správci daně ukládá použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují, a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu, srov. k tomu rozsudek ze dne 30. 11. 2017, čj. 4 Afs 140/2017 - 54, č. 3675/2018 Sb. NSS).

[25] Správce daně v posuzované věci k vydání zajišťovacího příkazu vedly zejména tyto dva okruhy skutečností, které v něm vyvolaly odůvodněné obavy: (1) pochybnosti o fakticitě plnění, resp. přijetí deklarovaného plnění od dodavatele stěžovatele (Munin) a zároveň (2) ekonomická a finanční situace stěžovatelky. Podpůrně své obavy opřel i o další skutečnosti na straně stěžovatelky.

[26] Stěžovatelka sama první skupinu pochybností zcela popírá, druhou skupinu pak považuje za pouhé „slabé“ důvody.

III. 3. K pravděpodobnosti stanovení daně v budoucnu

[27] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je „*plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku*“. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Dodáním zboží je podle § 13 odst. 1 zákona o DPH „*převod práva nakládat se zbožím jako vlastník*“.

[28] NSS připomíná, že v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH).

[29] V daném případě správce daně vyjádřil pochybnosti o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění uvedených v kontrolním hlášení stěžovatelky a zároveň i o faktickém přijetí těchto zdanitelných plnění a následném použití pro její ekonomickou činnost, resp. o tom, zda plnění bylo poskytnuto deklarovaným způsobem. Své pochybnosti zdůvodnil primárně zjištěními o dodavateli stěžovatelky (společnost Munin) a jejím dodavateli (společnost Ján Pecha stavby s. r. o., dále jen „Ján Pecha“). Veškerá zjištění jsou v zajišťovacím příkazu podrobně vypsána a správce daně na jejich základě považoval za pravděpodobné, že stěžovatelka neprokáže oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v hodnotě základu daně 1 624 673 Kč a souhrnné daně na vstupu 341 181 Kč. Již v prvostupňovém rozhodnutí je tedy výslovně vyjádřen předpoklad správce daně, že se zřejmě jednalo o fiktivní plnění a že jejich skutečné poskytnutí a přijetí nebude stěžovatelka s to prokázat.

[30] NSS má ve shodě s městským soudem za to, že stěžovatelka byla s důvodem konstatování pravděpodobného budoucího stanovení daně obeznámena, o čemž ostatně svědčí i její podrobná argumentace jak v odvolání, tak v žalobě, a posledně i v kasační stížnosti. Ve svých podáních stěžovatelka konzistentně brojí proti dílčím zjištěním správce daně a žalovaného, jak byla přezkoumána a potvrzena městským soudem. Argument, že jí takto byla upřena možnost se proti zajišťovacímu příkazu efektivně bránit, neobstojí. Již žalovaný řádně vymezil, proč se domnívá, že stěžovatelka nebude schopna prokázat přijetí předmětných zdanitelných plnění, a vysvětlil, proč argumentace stěžovatelky na závěrech správce daně nic nemění. Podrobnější zjištění skutkového stavu (tedy jak konkrétně byla plnění poskytována, případně kým, či zda vůbec byla poskytnuta) má přitom místo v řízení o stanovení daně. Řízení o vydání zajišťovacího příkazu nemůže suplovat řízení o stanovení daně.

[31] NSS souzní se závěrem žalovaného i městského soudu (srov. bod 38 napadeného rozsudku) že ze shromážděných indicií lze usoudit, že stěžovatelkou deklarované přijetí zdanitelného plnění od společnosti Munin pravděpodobně neproběhlo vůbec, či neproběhlo tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech. Indiciemi byly zejména výše zmiňovaný charakter subjektů zapojených do obchodního řetězce: společnost Munin nemá faktické sídlo, provozovnu, zaměstnance, vozidla, webové stránky, nezveřejňuje účetní závěrky; společnost Ján Pecha, jakožto jediná společnost, od které v dotčeném zdaňovacím období společnost Munin vykázala přijetí zdanitelných plnění též nemá faktické sídlo, provozovnu, zaměstnance, vozidla, webové stránky, jednatele, nepodala kontrolní hlášení a za dané zdaňovací období vykázala na všech řádcích daňového přiznání nulovou hodnotu). Daňové orgány též poukázaly na to, že daňový subjekt Ján Pecha nevykázal údajná zdanitelná plnění. Vyzdvihly i skutečnost, že v obchodním řetězci: Ján Pecha – Munin – stěžovatelka se vyskytovala prakticky shodná hodnota navazujících deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění.

[32] NSS nepřehlédl ani to, že si žalovaný byl vědom potřeby podrobnějšího prověření transakcí, zmíněné indicie proto nehodnotil jako silné, což ovšem neznamená, že s ohledem na další okolnosti věci nebylo možné zajišťovací příkaz vydat. Žalovaný totiž identifikoval i další pochybnosti o fakticitě plnění, resp. dodání plnění deklarovaným způsobem, než je pouhá charakteristika subjektů ve fakturačním řetězci. Byla jím zejména skutečnost,

pokračování

že v řetězci chyběl zdrojový subjekt, který by byl vůbec schopen vytvořit deklarovaný rozsah a objem zdanitelného plnění (již výše zmiňované poskytování pracovní síly), které mělo být v řetězci přeprodáno (dodavatel Ján Pecha byl virtuální subjekt bez jednatele a zaměstnanců).

[33] Stěžejní námitka stěžovatelky rezonující jak v odvolání, tak v žalobě, a nyní i v kasační stížnosti, tedy absence podrobnější specifikace důvodů pro budoucí stanovení daně (z důvodu kombinace pochybností o fakticitě plnění a neprokázání dodání plnění deklarovaným dodavatelem) nemůže obstát. Daňovými orgány identifikované indicie odpovídají jak pochybnostem o fakticitě uskutečnění plnění, tak pochybnostem o uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem. Správce daně dovedl, že mezi subjekty v řetězci došlo k „přeprodání“ pravděpodobně fiktivního plnění. Další zjištění správce daně ohledně společnosti Ján Pecha jsou pro daný závěr klíčové, a jsou proto nedílnou součástí odůvodnění zajišťovacího příkazu. Pro závěr o skutečném poskytnutí plnění přitom není podstatné, zda stěžovatelka věděla, že na počátku obchodního řetězce stojí zcela nedůvěryhodný subjekt Ján Pecha.

[34] Nutno zdůraznit, že stěžovatelka měla možnost pochybnosti správce daně ohledně fakticity a způsobu uskutečnění předmětných zdanitelných plnění rozptýlit, což však neučinila. Stěžovatelka totiž poté, co na ni správce daně přenesl důkazní břemeno, nepřišla prakticky s žádným tvrzením, natož důkazem, které by bylo způsobitelné závěry správce daně ohledně fakticity přijatého plnění zpochybnit. Tímto nemůže být ani tvrzení o následném poskytnutí plnění odběrateli stěžovatelky (V Holding s.r.o.). Byť stěžovatelka mohla fakticky uskutečnit zdanitelné plnění ve prospěch svých odběratelů, neznamená to automaticky, že současně přijala deklarovaná zdanitelná plnění od dodavatele Munin. Mohla je přijmout od jiného dodavatele (i neplátce DPH) či více dodavatelů (neplátců DPH). Prověření, jak ve skutečnosti předmětná plnění proběhla, přitom přesahuje rámec řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

[35] Správní spis dle mínění soudu neposkytuje podklad pro závěr, že stěžovatelka skutečně poskytla svému odběrateli plnění, které předtím pořídila u svého deklarovaného dodavatele. Nelze vyloučit, že stěžovatelka toliko inkasovala platbu za plnění, které reálně neposkytla. Ani případné prokázání poskytnutí plnění společnosti V Holding s.r.o. stěžovatelkou by tak nevedlo k jednoznačnému závěru, že stěžovatelce bylo poskytnuto zdanitelné plnění tak, jak uvedla v daňové evidenci.

[36] NSS dále nepovažuje za příléhavé k nyní projednávané věci ani stěžovatelkou zmiňované závěry SDEU vyjádřené v rozsudku ze dne 9. 12. 2012 ve věci *Kemwater ProChemie* (C-154/20). NSS předně poukazuje na skutkové odlišnosti: ve věci *Kemwater* nebyly vysloveny pochybnosti o fakticitě samotných deklarovaných plnění. NSS rovněž zdůrazňuje, že v nynější věci z tvrzení stěžovatelky nevyplývají ani možní jiní dodavatelé v postavení plátce DPH; z indicií zjištěných správcem se tato skutečnost též nenabízela. Případné zjišťování totožnosti jiného dodavatele, než kterého označila stěžovatelka v kontrolním hlášení či jiných podáních, již vyžaduje zahájení kontrolního postupu správce daně v nalézacím řízení a zdaleka přesahuje hranice postupu správce daně v řízení o vydání zajišťovacího příkazu.

[37] Jednotlivé okolnosti, pro které správce daně přistoupil k vydání zajišťovacího příkazu, je třeba hodnotit ve svém souhrnu. Správce daně dostatečně podrobně zdůvodnil, že stěžovatelka uplatňuje a přiznává v daňovém přiznání uskutečněná zdanitelná plnění v poměrně vysoké částce z transakcí s nevěrohodným daňovým subjektem. Tato zjištění dal do souvislosti s obavou, že zdanitelná plnění zahrnutá v daňovém přiznání nebyla vůbec realizována, resp. ne stěžovatelkou deklarovaným způsobem, a sloužila pouze ke snížení daňové povinnosti stěžovatelky. Je třeba zdůraznit, že v případě vydání zajišťovacího příkazu se jedná o závěry mezitímní, u nichž není na místě obšírně prokazovat otázky související se stanovením samotné daně. Teprve v nalézacím řízení bude správce daně povinen shromáždit relevantní podklady pro konečné zjištění, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, ve kterém NSS uvedl: *„Právě s ohledem na povahu řízení o vydání zajišťovacího příkazu, ve kterém se zásadně dokazování neprovádí, vychází správce daně ze skutečností zatímně v daňovém řízení zjištěných, či jinak správci daně známých. (...) V případě vydávání zajišťovacího příkazu se nejedná o prokazování skutkového stavu, nýbrž o zjištění indicií, které důvodně nasvědčují závěru o předpokladu nedobytnosti či značných obtíží při vybírání daně.“*

[38] NSS takto uzavírá, že předběžný závěr správce daně, že si stěžovatelka neoprávněně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Munin, byl vzhledem k fázi daňového řízení opodstatněný a nebyl stěžovatelkou relevantním způsobem zpochybněn. Vydání zajišťovacího příkazu nepředstavuje meritorní rozhodnutí o dani, ale jedná se o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Proto nelze na zjištění uvedená v zajišťovacím příkazu klást obdobné požadavky jako na zjištění obsažená v rozhodnutí o stanovení daně. Správce daně zpravidla nemá před vydáním zajišťovacího příkazu prostor k detailnímu dokazování. To se provádí v daňovém řízení, jehož účelem je stanovení přesné výše daňové povinnosti. Naopak znakem zajišťovacího příkazu je předběžnost a dočasnost odhadu předpokládané budoucí daňové povinnosti. Nelze požadovat po daňových orgánech, aby v zajišťovacím příkazu, resp. v rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavily najisto a detailně prokazovaly veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v nalézacím řízení o stanovení (doměření) daně. Tam se bude nacházet těžiště dokazování.

[39] Nadto, jak bylo uvedeno výše, nižší míru pravděpodobnosti ve vztahu k budoucímu stanovení daně (v posuzovaném případě zapříčiněné především potřebou dalšího dokazování) lze do určité míry kompenzovat vyšší mírou odůvodněné obavy ve vztahu k budoucí dobytnosti daně (srov. již zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015 - 104).

III. 4 K obavám o dobytnosti daně

[40] Podle další skupiny kasačních námitek správní orgány a městský soud neposoudily správně otázku, zda existovaly důvodné obavy o dobytnost daně v době její splatnosti. Sama stěžovatelka správcem daně pojmenované obavy považuje za „slabé“, zatímco správce je má za „silné“

[41] Stěžejní indicií, na níž správce daně založil odůvodněnost obavy o budoucí dobytnost daně, byla skutečnost, že stěžovatelka nedisponovala žádným dlouhodobým majetkem,

pokračování

jediným zjištěným majetkem byly peněžní prostředky na účtu, které ovšem byly v krátkém čase po svém připsání na účet v hotovosti vybrány (vždy alespoň z 98 %), na účtech zůstávaly pouze nízké objemy peněz, které nebyly s to vytvořit zdroje pro úhradu daně. Správce daně identifikoval i další okolnosti: stěžovatelka je subjektem bez podnikatelského zázemí, nemá skutečné sídlo, nemá žádný evidovaný majetek či zaměstnance, neprezentuje nabídku služeb ani kontakty na internetu, za rok 2021 vykázala ztrátu a za část roku 2022 jen nízkou ekonomickou výkonnost ve výši 1,02 %, což indikuje i nízký zisk za rok 2022.

[42] S hodnocením označených okolností jako silných obav o dobytost daně se NSS ztotožňuje. Ve své judikatuře opakovaně uvedl, že typickými „silnými“ indiciemi, které mohou vést k závěru o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytost daně, mohou být právě generování zisku, který je obratem vybírán v hotovosti či převáděn na jiné účty, v kombinaci s vysoce likvidním majetkem či majetkem velmi nízké hodnoty (rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40; a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38). Obdobně posoudil i situaci, kdy daňový subjekt nevlastnil žádné nemovitosti ani movité věci větší hodnoty a jeho majetek se skládal především z peněžních prostředků na bankovním účtu, přičemž prostředky připsané na účet daňového subjektu byly většinou ve stejný den, popř. v průběhu několika následujících dnů vybírány v hotovosti na bankovních pobočkách či v bankomatech; daňový subjekt současně generoval minimální zisk vzhledem k vykázanému čistému obratu, nedisponoval žádným dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem ani dlouhodobým finančním majetkem (srov. recentní rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2023, č. j. 7 Afs 325/2021 - 31, bod 27). Mezi silné důvody patří rovněž skutečnost, že se daňový subjekt zbavuje majetku či ukončuje podnikatelskou činnost (již zmiňovaný rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104).

[43] Správce daně zároveň nebyl povinen prokázat a postavit najisto, z jakého důvodu byly zmíněné platby prováděny, nebo se dokonce na jejich účel dotazovat stěžovatelky. Postačuje, že v zajišťovacích příkazech vyložil, proč platby považoval s ohledem na další indicie za nestandardní a proč měl za to, že byly činěny bez zřejmého právního důvodu. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že se jednalo o pohyby na účtech, které jsou v podnikání běžné. Stěžovatelka totiž nijak neosvětluje, co za dané peníze pořizovala (například jaký majetek nakupovala, či a jaké služby z nich uhradila apod). Stěžovatelčino tvrzení s přihlédnutím k absenci hmotného majetku působí nepřesvědčivě až účelově (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2023, č. j. 9 Afs 174/2022 - 40).

[44] NSS odkazuje i na příhodný závěr městského soudu zaznívající pro dokreslení pochyb o dobytosti daně v bodě 51 napadeného rozsudku. Obavu z dobytosti daně totiž v nynější věci rozhodně nesnižuje skutečnost, že stěžovatelka dosud plnila své daňové povinnosti. Z analýzy pohybů na bankovním účtu vyplynulo, že dosud hrazené daňové povinnosti byly zcela nepatrné v porovnání s výší daně, která má být stěžovatelce dle kvalifikovaného odhadu vyměřena (za období od 1. 1. 2022 do 9. 8. 2022 bylo z účtu stěžovatelky na účet finanční správy odesláno celkem 19 698 Kč, odpovídajících 0,45 % všech debetních finančních prostředků za dané období; oproti tomu 93,14 % debetních prostředků bylo vybráno v hotovosti obratem po jejich připsání na účet).

[45] NSS souhlasí s hodnocením ekonomické situace stěžovatelky. Analýza provedená správcem daně ob stojí i z pohledu vymezených judikturních požadavků. Stěžovatelka

se nenacházela v takové ekonomické, majetkové a finanční kondici, aby byla v případě vyměření daně tuto schopna uhradit.

[46] NSS proto dává za pravdu městskému soudu, pokud důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně považoval v posuzovaném případě v souhrnu shodně s žalovaným za silné; tyto byly rovněž s to vyvážit případnou nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně.

III. 5 K okamžité vykonatelnosti zajišťovacích příkazů

[47] V další části kasační stížnosti stěžovatelka nesouhlasí s tím, že správce daně vydal zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností, neboť pro to nebyly naplněny zákonné podmínky.

[48] Podle § 167 odst. 3 daňového řádu platí, že „*není-li nebezpečí z prodlení, správce daně uloží daňovému subjektu, aby do 3 pracovních dnů tuto částku daně zajistil ve prospěch správce daně složením jistoty na jeho depozitní účet. Hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.*“

[49] Současně § 103 zákona o DPH stanoví, že *[h]rozí-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.*

[50] Správní orgány i městský soud podle NSS dostatečně přesvědčivě vysvětlily, v čem spočívalo nebezpečí z prodlení a proč bylo nezbytné vydat zajišťovací příkaz s okamžitou vykonatelností. Správce daně nebezpečí hrozby z prodlení a s tím související potřebu okamžité vykonatelnosti v zajišťovacím příkazu odůvodnil. Poukázal mj. na skutečnost, že stěžovatelka vlastní výlučně finanční prostředky na účtu, které však po připsání prakticky z celé části vybírá v hotovosti pokaždé téměř obratem po jejich připsání. Na účtu ponechává nevýznamné zůstatky. Žalovaný rovněž opakovaně poukázal na nestandardnost typu virtuálního sídla, absenci provozovny, webových stránek, i to, že stěžovatelka neměla žádné zaměstnance. Uvedené ve svém souhrnu naplňuje intenzivní obavu o budoucí dobytost daně, která je podmínkou pro aplikaci § 103 zákona o DPH.

[51] Nebezpečí z prodlení tak v nynější věci bylo dáno vysokou likviditou majetku stěžovatelky, způsobem nakládání se zůstatky na účtech i charakterem podnikání. Jestliže stěžovatelka nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek a prakticky veškeré finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě vybírá v hotovosti, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení (viz shodně rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021 - 48). Městský soud i žalovaný správně uzavřeli, že stěžovatelka mohla prakticky ze dne na den ukončit své podnikání a zbavit se veškerého majetku.

[52] NSS si je vědom toho, že vydání okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů mohlo mít pro stěžovatelku tvrdé důsledky. Majetkové poměry stěžovatelky však vyvolaly důvodné obavy, že pokud by správce daně takto nepostupoval, mohl by být zmařen účel zajišťovacích příkazů, tedy zajištění aktiv předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky. I dle NSS bylo vydání zajišťovacího příkazu s okamžitou účinností přiměřené.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[53] S ohledem na vše výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[54] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[55] Žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. května 2024

Michal Bobek
předseda senátu