



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **DOLUKA s.r.o.**, IČO 058 28 627
sídlem K jezeru 917/29, 149 00 Praha 4
zastoupena společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 1807/24/5100-41456-712955 z 16. 1. 2024

takto:

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

Odůvodnění:

1. Vymezení věci a průběh daňového řízení.

1. Spor je o to, zda Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“), potažmo žalovaný, v případě žalobkyně správně identifikovaly splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů za účelem okamžité zajištění úhrady DPH ve smyslu § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), za zdaňovací období březen až srpen 2023, která dosud nebyla stanovena, a to složením jistoty v souhrnné výši 3 485 302 Kč, na depozitní účet správce daně.
2. Správce daně nabyl odůvodněnou obavu ve smyslu § 167 daňového řádu, že bude žalobkyni za dotčená zdaňovací období doměřena daň z důvodu odepření nároku na odpočet DPH, a to v důsledku pravděpodobné účasti žalobkyně v podvodném řetězci obchodních transakcí, jakož i obavu z budoucího neuhrazení daně z důvodu absence žalobkynina podnikatelského zázemí. Žalobkyně totiž nedisponuje žádným majetkem vyjma peněžních prostředků na účtu, které však vybírá obratem v hotovosti v enormních částkách, případně je převádí na bankovní účty neregistrované u správce daně. Správce daně rovněž zjistil, že žalobkyně je výrazně zadlužena a negeneruje žádný zisk. Shledal proto splnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů, které vydal 23. 10. 2023 pod č. j. 8212193/23/2011-00540-105447, č. j. 8213143/23/2011-00540-105447, č. j. 8213528/23/2011-00540-105447, č. j. 8213754/23/2011-00540-105447, č. j. 8213947 /23/2011-00540-105447 a č. j. 8214099/23/2011-00540-105447. Správce daně rovněž shledal, že hrozí nebezpečí z prodlení, proto stanovil účinnost a vykonatelnost zajišťovacích příkazů dnem jejich vydání (§ 103 ZDPH).
3. Žalovaný se po žalobkyní podaném odvolání se závěry správce daně veskrze ztotožnil. K předpokladu budoucího stanovení daně identifikoval obchodní řetězce za zdaňovací období březen až srpen 2023, v nichž figurovala jako přímý dodavatel žalobkyně společnost Aquarius Concept s.r.o. (dále jen „**Aquarius**“), nebo Chalupný Solution s.r.o. (dále jen „**Chalupný**“). Žalovaný zopakoval, že články řetězce měly virtuální sídla, zahraniční jednatele, nedisponovaly provozovnou a některé byly označeny za tzv. nespolehlivé plátce. Sama žalobkyně nedisponovala provozovnou, neprezentovala se veřejnosti na webových stránkách, opakovaně měla v minulosti daňové nedoplatky a vyznačovala se fluktuací vlastních zaměstnanců. V obchodních řetězcích byla rovněž detekována chybějící daň u společnosti BAKHTIYAR KAZACH s.r.o (dále jen „**BAKHTIYAR**“), která za daná zdaňovací období neuhradila DPH do státního rozpočtu. Spolu s chybějící daní pak žalovaný zjistil nestandardnosti u žalobkyně, která prováděla výrazné výběry hotovosti z vlastního účtu, případně převáděla vysoké částky na účty neregistrované u správce daně, a současně přestala svým dodavatelům hradit na jejich bankovní účty v okamžiku, kdy u nich započala exekuce. Žalovaný rovněž zdůraznil, že obchodní řetězce o 5, resp. 6 člancích uskutečnily zdanitelná plnění v totožný den. K objektivním okolnostem případu žalovaný zdůraznil nestandardní pohyby a výběry z účtu žalobkyně a rovněž její personální propojenost se společností MIJF s.r.o., u které byly v minulosti rovněž vydány zajišťovací příkazy. Účast žalobkyně v podvodném jednání představuje dle žalovaného prvek odůvodněné obavy založený na slabších důvodech, který je však vykompenzován silnou obavou o budoucí úhradu daně z důvodu absence nemovitých věcí žalobkyně, motorového vozidla, jakéhokoliv jiného dlouhodobého majetku, nízké výkonnosti, prakticky nulového zisku za minulá období, extrémní hodnoty zadluženosti a podezřelých transakcí na účtech. S ohledem na majetkovou situaci a chování žalobkyně bylo rovněž shledáno nebezpečí prodlení. S odvolacími námitkami se proto žalovaný neztotožnil.

2. Průběh soudního řízení.

4. Žalobkyně v žalobě vyjádřila přesvědčení, že v daném případě nebyla identifikována chybějící daň, neboť společnost BAKHTIYAR sice neuhradila daň, avšak přiznala ji v daňovém priznání. Za daňový podvod je však dle žalobkyně možné považovat pouze situace, kdy dojde k podání zjevně nepravdivého daňového priznání, případně neúplného nebo žádného. Neodvedení daně jako takové nepředstavuje narušení neutrality DPH, neboť společnost BAKHTIYAR daň stále dluží a správce daně ji může vymáhat. Neexistuje navíc žádná příčinná souvislost mezi chybějící daní a jednáním žalobkyně. Současná judikatura tuzemských správních soudů je dle žalobkyně v tomto směru neudržitelná, neboť je v rozporu s evropským právem. Navrhuje proto předložit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) předběžnou otázku s cílem postavit najisto, co se rozumí pojmem chybějící daň a daňový podvod.
5. Rozporovala také další znaky podvodného jednání identifikovaného daňovými orgány: jednotlivé články řetězce kromě přímých dodavatelů nezná, personální propojenost se společností MIJF není zastřena, žalobkyně je dohledatelný a veřejně se prezentující subjekt s personálním i majetkovým zázemím. Pokud jde o výběry a nestandardní pohyby na účtech, žalobkyně postupovala v souladu se zákonem. Žalovaný pak pochybil, neboť žalobkyni neporovnal se standardy na trhu, ale omezil se na skutečnosti, které nedosahují takové intenzity, aby mohly založit důvodnou obavu v účast žalobkyně na daňovém podvodu. Zdůraznila rovněž, že se chová jako řádný hospodář a plní všechny své povinnosti i vůči správci daně, a to nejen v rovině platební; svůj majetek neukrývá ani se jej nezbavuje.
6. Žalobkyně má dále za to, že závěr o nedobytnosti daně v budoucnu je nesprávný, neboť na jejím účtu sám správce daně identifikoval zůstatek 2,6 mil. Kč, a měla proto k dispozici dostatek prostředků pro úhradu drtivé většiny zajišťované částky. Ostatně zajišťovaná částka byla i přes vysokou výši žalobkyní uhrazena. Žalobkyně pak zdůraznila, že zajišťovací příkaz je výjimečný prostředek a správce daně musí být extrémně opatrný při jeho vydávání. Samotná majetková nedostatečnost přitom nepostačuje pro splnění podmínek pro vydání příkazů. U žalobkyně nebyly shledány obavy, že zmizí ze scény, a nízká likvidita jejího majetku byla odůvodněna pouze spekulativně. Pokud jde o personálně propojenou společnost MIJF, žalobkyně poukázala na doposud probíhající odvolací řízení s dokazováním. Z těchto důvodů proto nebyly splněny ani podmínky pro okamžitou vykonatelnost zajišťovacích příkazů.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě označil žalobu za nedůvodnou. Žalobkyně směšuje nalézací a zajišťovací řízení: v zajišťovacím řízení nemusí být najisto postaveno, že žalobkyně byla účastna podvodu na DPH, o němž věděla či vědět mohla. Pro vydání zajišťovacího příkazu jsou významné indicie o účasti žalobkyně na podvodu na DPH, její dobrá víra však je již v tomto stádiu bezvýznamná. Žalovaný přitom dle svého přesvědčení shromáždil dostatečně silné indicie o tom, že bude žalobkyni daň doměřena. Dále uvedl, že samotná chybějící daň nepředstavuje daňový podvod, avšak k chybějící dani musí přistoupit nestandardností okolností, které daňové orgány identifikovaly a které svědčí o podvodu na DPH (chování žalobkyně v podobě masivních výběrů hotovosti po přijetí prostředků na její účet, články řetězce bez reálné ekonomické činnosti a s nedoplatky vůči správci daně apod.). Žalobkyně proto interpretuje judikaturu SDEU nesprávně a jediný, komu není jasné, co se rozumí daňovým podvodem a chybějící daní, je ona.

8. Žalovaný trvá na tom, že byl dán předpoklad nedobytnosti daně. Přestože žalobkyně měla v určitý okamžik na svém účtu 2,6 mil. Kč, v minulosti vybírala enormní částky v hotovosti nebo je ihned po jejich přijetí převáděla na neregistrované účty. Žalovaný pak zopakoval nosné závěry napadeného rozhodnutí a setrval na svých tvrzeních stran majetkové situace žalobkyně. Dodal, že ohledně nebezpečí z prodlení postupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

3. Posouzení věci soudem.

3.1. Podmínky řízení a východiska právního hodnocení.

9. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby 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, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
10. Soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož oba účastníci s tím i přes výzvu soudu z nevyslovili nesouhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS z 29. 1. 2009). Soud neprovedl pro nadbytečnost žalobkyní nově předloženou listinu – Prohlášení a oznámení o existenci koncernu ze 3. 12. 2021, neboť v daném řízení není sporu o tom, že společnost MIJF s.r.o. je spolu s žalobkyní v koncernu.
11. Soud úvodem považuje za důležité předeslat, že žalobkyně v podané žalobě *de facto* jen zopakovala námitky, které již uplatnila v průběhu daňového řízení, pouze místy je doplnila o krátkou polemiku se závěry žalovaného. Jakkoli jí v obecné rovině nic nebrání, aby v rámci žalobních bodů zopakovala své argumenty vyjádřené v předchozím průběhu řízení, musí vzít v úvahu, že žalobou napadá právě rozhodnutí o odvolání, které jí uplatněné argumenty vypořádává; žalobní body se musí vztahovat právě k obsahu napadeného rozhodnutí, případně k postupu žalovaného správního orgánu při jeho vydání (srov. rozsudek NSS č. j. 4 As 78/2012-125 z 20. 11. 2013). Pokud žalobkyně dostatečně nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný veškeré námitky vypořádal, značně tím snížila svou šanci na procesní úspěch. Zdejší soud rovněž připomíná, že pokud žalobce neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vůči závěrům správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek NSS č. j. 6 As 54/2013-128 z 12. 11. 2014). Soud tedy s přihlédnutím k naposledy uvedeným judikатурním východiskům za dané situace uzavírá, že se téměř povšechně ztotožnil s argumentací, kterou již dříve uvedly správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí.
12. Podle § 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.“*
13. Zajišťovací příkaz podle § 167 daňového řádu vystihuje specifickou podstatu institutu zajištění daně jakožto rozhodnutí akčního a předstižného, založeného často na hypotetické úvaze, avšak velmi razantního, u nějž se rychlost vydání pojí s efektivitou. Nejedná se tedy

o meritorní rozhodnutí o dani, ale o dočasný prostředek k dosažení cíle správy daní. Účelem zajišťovacího příkazu není ihned získat současný majetek daňového subjektu, ale zajistit, aby aktiva nezmizela předtím, než poslouží k uspokojení daňové pohledávky (srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS z 31. 10. 2016 nebo č. j. 2 Afs 392/2017-48 z 28. 3. 2019).

14. Podle zákona i ustálené judikatury NSS je předpokladem vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň odůvodněná obava, tj. 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. Odůvodněnou obavu (tj. přiměřenou pravděpodobnost) lze vyhodnocovat jak jednotlivě ve vztahu k oběma výše uvedeným prvkům (stanovení daně a její budoucí dobytnost), tak i celkově. Pokud bude možno odůvodněnou obavu 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 (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze 7. 1. 2016).

3.2. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně.

15. Správní orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s účastí žalobkyně v řetězci zasazeném podvodem na DPH. K otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily. NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 18/2015-48 z 11. 6. 2015 uvedl, že *„je nepochybné, že správce daně při vydávání zajišťovacího příkazu může vzít do úvahy též protiprávní charakter řetězce, kterého se daňový subjekt účastnil, povahu zboží, s jehož obchodováním má vznikat nárok na odpočet DPH, jednání daňového subjektu ve vztahu k správci daně v souvislosti se zatím nestanovenou daní, nebo i v souvislosti s placením daní jiných či s plněním jiných povinností dle daňového řádu. Současně je nutno souhlasit se žalovaným, že při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoliv s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím. Proto například pro vydání zajišťovacího příkazu bude významná samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, účast, která potenciálně (dle dalších zjištění ve vyměřovacím řízení, včetně otázky dobré víry daňového subjektu) může založit budoucí doměření DPH. Naopak bezvýznamné pro toto stádium daňového řízení budou otázky, zda snad daňový subjekt byl v dobré víře, že se účastní plnění daňovým podvodem nezatíženého.“* (podtržení textu doplněno soudem; k tomu obdobně srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 87/2018-39 z 8. 2. 2021).
16. Obdobně v rozsudku č. j. 3 Afs 136/2018-99 z 30. 9. 2020 NSS uvedl, že *„uplatněná argumentace patrně vychází z mylného přesvědčení stěžovatelky, že aby bylo možné vydat zajišťovací příkaz, musí být prokázáno, či se musí jevit alespoň jako přiměřeně pravděpodobné, že věděla či měla a musela vědět, že jí skutečně plnění je součástí řetězce zasazeného podvodem na DPH, a současně z mylného přesvědčení, že podvodu na DPH se dopouští (samostatně) ten subjekt (článek řetězce), který neodvede do státního rozpočtu daň. Jak však Nejvyšší správní soud uvedl již výše, znakem podvodů na DPH je, že jeden z účastníků podvodného řetězce daň neodvede, zatímco jiný si ji odečte. Na daňovém podvodu se tak v zásadě vždy účastní vícero článků řetězce, nikoli pouze ten subjekt (označovaný jako missing trader), který daň neodvede. Pro*

vydání zajišťovacího příkazu je přitom významná již jen samotná účast daňového subjektu v podvodném řetězci, která potenciálně může založit budoucí doměření DPH. Otázka, zda daňový subjekt věděl, že se účastní podvodného jednání, je pro účel rozhodování o vydání zajišťovacího příkazu bez významu.“

17. V případech zasažených řetězovými podvody na DPH pak zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury a mechanismy fungování podvodného řetězce a roli toho, vůči němuž je zajišťovací příkaz vydán (zde roli žalobkyně). Zároveň musí být z předložených indicií patrné, že účast dané osoby na podvodné struktuře není pouhou spekulací nepodloženou konkrétními informacemi (srov. rozsudky NSS č. j. 2 Afs 213/2016-28 z 30. 11. 2016, č. j. 10 Afs 183/2019-63 z 21. 11. 2019, bod 18, č. j. 4 Afs 387/2018-48 z 9. 5. 2019, bod 34, či č. j. 10 Afs 140/2019-78 z 22. 1. 2020). Subjektivní stránkou věci, tj. vědomostí žalobkyně o své účasti na podvodu a její dobrou vírou, se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá.
18. Proto po správci daně 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 stanovení (doměření) daně. 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. Zajišťovací příkazy jsou vydány ještě před fází plnohodnotného dokazování, které 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 (srov. rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 5 Af 10/2021-38 z 29. 2. 2024).
19. Existenci přiměřené pravděpodobnosti, že žalobkyni bude stanovena daň, daňové orgány odůvodnily tím, že žalobkyni pravděpodobně bude v budoucnu doměřena DPH, neboť se ve zdaňovacím období měsíce březen, duben a květen 2023 zapojila do podvodného řetězce obchodních transakcí za účasti subjektů BAKHTIYAR na pozici *missing trader*, Industry cleaning s.r.o., Petr Kouřil company s.r.o., přímého dodavatele žalobkyně Aquarius Concept s.r.o. a samotné žalobkyně na pozici *buffer*, ve zdaňovacím období měsíce červen, červenec a srpen 2023 pak za účasti subjektů BAKHTIYAR na pozici *missing trader*, Industry cleaning s.r.o., Petr Kouřil company s.r.o., Aquarius Concept s.r.o., přímého dodavatele žalobkyně Chalupný Solution s.r.o. a samotné žalobkyně na pozici *buffer*. Soud na tomto místě uvádí, že správce daně a zejména pak žalovaný v odůvodnění zajišťovacích příkazů podrobně a přesvědčivě popsaly zapojení jednotlivých společností do detekovaného obchodního řetězce, mechanismus jeho fungování, jakým způsobem se projevila účast žalobkyně v tomto podvodném řetězci a stejně tak správce daně popsal svůj postup pro odhad daně k zajištění. Správce daně ověřil, že veškeré články řetězce vyjma žalobkyně jsou právníckými osobami se zahraničními jednateli a společníky, mají sídla na tzv. virtuálních adresách, nemají zapsanou provozovnu a nedisponují žádnými webovými stránkami. Správce daně u článků řetězce eviduje daňové nedoplatky v milionových částkách, společnosti si neplní své daňové povinnosti (podávání daňových přiznání) ani nezakládají účetní výkazy do Sbírký listin, společnosti BAKHTIYAR a Industry cleaning s.r.o. jsou pak tzv. nespolehlivými plátcí. U přímých dodavatelů žalobkyně, společnosti Aquarius Concept s.r.o. a Chalupný Solution s.r.o., nebyly zjištěny bankovní účty s jakýmkoliv transakcemi (vyjma částečných úhrad společností Aquarius Concept s.r.o. směrem k žalobkyni). Pokud jde o žalobkyni, je daňovým subjektem od roku 2017 a plátcem DPH od roku 2022, nedisponuje provozovnou

ani webovými stránkami, pouze inzeruje poptávku po pracovnících. Sama disponuje několika zaměstnanci, avšak nestálými. Žalobkyně krátce po registraci k DPH počátkem března 2023 započala se značným nárůstem objemu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, a to z hodnot desítek až stovek tisíc Kč na několik milionů Kč. Za žalobkyní správce daně eviduje nedoplatky v řádech statisíců, které byly rovněž v minulosti exekučně vymáhány. Žalobkyně rovněž historicky neplní vůči správci daně své daňové povinnosti, neboť v minulosti podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 až po výzvě správce daně, totéž pak platí o daňových přiznáních k DPH. Konečně nelze odhlédnout ani od jistého personálního propojení žalobkyně se společností MIJF s.r.o., u níž byly správcem daně rovněž vydány zajišťovací příkazy, které byly později přezkoumány i zdejším soudem, a nyní u ní probíhá odvolací řízení proti doměření daně. MIJF s.r.o. i žalobkyně mají totožné sídlo a osobu jednatele a společníka a 8 ze 13 zaměstnanců žalobkyně tvoří osoby, které dřív byly zaměstnány u společnosti MIJF. Je tak pravděpodobné, že žalobkyně je „pokračovatelkou“ společnosti MIJF.

20. Narušení daňové neutrality – chybějící daň – daňové orgány shledaly u článku řetězce BAKHTIYAR, který podal za daná zdaňovací období přiznání k DPH, avšak daň neuhradil. Ostatní články řetězce si pak daň uplatnily jako nárok na odpočet. Žalobkyně nikterak nezpochybnuje, že takto předestřená situace nastala; namítá však, že takto předestřený skutkový stav nemůže představovat „chybějící daň“ a „daňový podvod“ ve smyslu judikatury SDEU. K tomu odkázala na rozsudky ve věci C-574/15, *Scialdone*, z 2. 5. 2018 nebo C-227/21, *UAB „HA.EN“*, z 15. 9. 2022 a stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci „*HA.EN*“ a dovodila z nich, že neodvedení daně jako takové nepřestavuje narušení neutrality DPH, resp. daňovým podvodem je pouze situace, kdy dojde k podání zjevně nepravdivého, neúplného nebo žádného daňového přiznání, což se však v dané věci nestalo. Došlo totiž k narušení daňových příjmů státu, což je situace odlišná: k daňovému zvýhodnění nedošlo, neboť dlužnou daň společnost BAKHTIYAR nadále dluží a správce daně ji může vymáhat. Soud tyto námitky považuje za zcela nepřipadné. Na evropské zdroje žalobkyně odkazuje, aniž by si uvědomovala významný rozdíl evropských kauz a nyní řešené věci. Ve věci *Scialdone* se SDEU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, které měly odlišný práh trestní odpovědnosti. SDEU se ve věci *Scialdone* k otázce odepření nároku na odpočet daně nijak nevyjadřoval; závěry SDEU se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek tzv. Axel Kittel testu. To je patrné také z toho, že SDEU hodnotil jednání daňového subjektu z hlediska jeho trestní odpovědnosti, nikoli jednání dodavatele v obchodním řetězci, který DPH neodvedl. Žalobkyně se proto mylí, pokud z rozsudku *Scialdone* dovozuje, že za situace, kdy je daň přiznána, avšak není odvedena, nemůže dojít k odepření nároku na odpočet daně a že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě (shodně srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 247/2021-32, body 33-34, z 22. 2. 2022).
21. Pokud jde o žalobkynin odkaz na stanovisko generální advokátky Juliane Kokot z 5. 5. 2021 ve věci „*HA.EN*“ a rozsudek ve věci „*HA.EN*“, z nichž žalobkyně dovozuje, že jakékoliv neodvedení daně není daňovým podvodem - tím je až nepřiznání daně, tedy jednání směřující k zastření skutečné výše daňové povinnosti, soud konstatuje, že v obecné rovině lze přisvědčit argumentaci, že chybějící daní podle judikatury SDEU týkající se podvodů na DPH není jakákoliv chybějící daň (její nedoplatek) a že daňovým únikem ve smyslu judikatury SDEU není každá situace, kdy dojde ke správnému přiznání daňové povinnosti, avšak ta zůstane neuhradena. Jedná se však o skutkově odlišné případy, v nichž nedošlo k daňovému podvodu, čímž se liší od posuzované věci, proto tato žalobkynina argumentace

není relevantní. SDEU ve věci „*HA.EN*“ pouze konstatoval (bod 29), že „nelze tudíž mít za to, že se osoba povinná k dani, která je dlužníkem vymahatelné pohledávky, čelí finančním obtížím a prodá v řízení o nuceném prodeji vedeném podle zákona jednu ze svých nemovitostí za účelem úhrady svých dluhů, a poté přizná DPH splatnou z tohoto titulu, avšak následně z důvodu těchto obtíží není schopna zcela nebo zčásti odvést uvedenou DPH, se jen z tohoto důvodu dopustila úniku na DPH. Tím spíše tudíž nelze za těchto podmínek vytýkat nabyvateli takové nemovitosti, že věděl nebo měl vědět, že nabytím této nemovitosti uskutečňuje plnění, které je součástí úniku na DPH.“ Rovněž pak konstatoval, že „nemohou mít daňové orgány členského státu z hlediska unijního práva právoplatně za to, že v rámci prodeje nemovitosti mezi osobami povinnými k dani v návaznosti na nucený prodej podle zákona pouhá skutečnost, že nabyvatel věděl nebo měl vědět, že prodávající měl finanční obtíže, a že to může mít za následek, že poslezně uvedený neuhradí DPH do státního rozpočtu, s sebou nese, že se tento nabyvatel dopustil zneužití práva, a tudíž mu odeprít nárok odpočíst DPH odvedenou na vstupu“ (důraz doplněn soudem). Jinými slovy při prodeji nemovitosti nelze kupujícímu odeprít nárok na odpočet DPH na vstupu pouze z toho důvodu, že tento kupující věděl nebo měl vědět, že prodávající je ve finančních obtížích nebo dokonce v platební neschopnosti, a že tato okolnost může mít za následek, že prodávající neuhradí nebo nebude schopen uhradit DPH do státního rozpočtu. Platební neschopnost tedy sama o sobě ještě nezakládá podvod. K ničemu podobnému však v nynější věci nedošlo a závěry SDEU nelze volně aplikovat na případy daňových podvodů. Naopak SDEU konstatoval, že nešlo o transakci, která by mohla být „postavena na roveň ryze vykonstruovanému plnění bez hospodářské reality a uskutečněnému za jediným cílem získání daňového zvýhodnění, které zakazuje zásada zákazu zneužívajících praktik“ (bod 40).

22. Ostatně SDEU v dalším svém rozsudku ve věci C-4/20, „*Alti*“ OOD z 20. 5. 2021 (přes stanovisko generálního advokáta) dospěl (byť u institutu ručení) k závěru, že lze při dodržení zásady proporcionality uplatnit ručení i v případě, že dodavatel daň přiznal, „pokud je prokázáno, že osoba, která sama uplatnila nárok na odpočet daně [odběratel], věděla nebo měla vědět, že uvedená osoba povinná odvést daň [dodavatel] uvedenou daň neodvede.“ I SDEU tedy nakonec potvrdil, že součástí daňového podvodu může být i „pouhé“ nezaplacení řádně přiznané daně, pokud jde o součást cílené snahy o neodvedení daňové povinnosti a získání zvýhodnění.
23. Soud souhlasí s žalovaným, že narušení neutrality DPH byla řádně zjištěno v podobě chybějící daně u společnosti BAKHTIYAR, která přes podání daňového přiznání daň neuhradila. Daňové orgány nikdy netvrdily, že samotná chybějící daň je sama o sobě podvodem na dani. Z ustálené judikatury správních soudů vztahující se k této problematice vyplývá, že k chybějící dani, resp. narušení neutrality DPH, musí přistoupit nestandardní okolnosti, ze kterých lze mít důvodně za to, že tato chybějící daň je výsledkem podvodného jednání, a nikoliv podnikatelského selhání (srov. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 53/2016-58 z 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47 z 24. 8. 2017 a č. j. 1 Afs13/2013-61 z 30. 5. 2013). I tomuto požadavku žalovaný dostal, neboť v bodech 32 až 33 žalobou napadeného rozhodnutí přesvědčivě takové okolnosti vylíčil. Soud ze správního spisu zjistil zřejmě nestandardnosti v chování žalobkyně, zejm. co se týče jejích bankovních operací. Žalobkyně prováděla enormní výběry v hotovosti (v některých případech přes milion Kč) a převody záhy poté, co byly na její účet připsány peněžní prostředky. Žalobkyně rovněž přestala svým přímým dodavatelům hradit bezhotovostně ihned poté, co byly jejich účty exekvovány. Platí přitom, že žalobkyně realizovala takřka veškerá plnění pro jednoho odběratele a přijala téměř veškeré plnění od jednoho dodavatele. Žalobkyně rovněž z žádného svého bankovního účtu nehradila běžné výdaje spojené s její ekonomickou činností. I na tomto místě je třeba uvést,

že nestandardnostmi se vyznačuje i charakter jednotlivých článků řetězců. Jak soud uvedl výše, většina článků nedisponovala skutečným sídlem nebo provozovnou, nezakládala zákonem požadované písemnosti do Sbírký listin a jejich jednatelé jsou zahraniční osoby. Rovněž nedisponují webovými stránkami a u všech z nich správce daně evidoval nedoplatky a nedostatky v podávání daňových přiznání. Dva články řetězce pak byly označeny za nespolehlivé plátce. Jako velice nestandardní se pak rovněž soudu jeví skutečnost, že ačkoliv měly jednotlivé články řetězce 5, příp. 6 subjektů, k uskutečnění zdanitelných plnění mezi nimi všemi došlo téhož dne. Na základě těchto nestandardností tak soud ve shodě s daňovými orgány nabyl přesvědčení, že chybějící daň v daném řetězci je výsledkem podvodného jednání.

24. Soud proto opakuje, že žalobkynina argumentace judikaturou SDEU je lichá, resp. žalobkyně ji mylně vykládá. Chybějící daň není ve smyslu unijní judikatury sama o sobě daňovým podvodem, jak se snaží navodit žalobkyně. Je jím až chybějící daň, která nebyla uhrazena do státního rozpočtu, představující narušení daňové neutrality, ke které však přistoupily ony výše (a správně) specifikované nestandardní okolnosti svědčící o neexistenci pouhého individuálního podnikatelského selhání. Až poté je možné identifikovat podvod na DPH, jak ostatně daňové orgány učinily. Ani pohledem tuzemské judikatury, ani judikatury SDEU, nelze hovořit o tom, že by samotné neuhrazení daně představovalo podvod na DPH. Soud proto nepřistoupil ani k položení předběžné otázky SDEU.
25. Nepřípadná je rovněž žalobkynina námitka, že nedošlo k daňovému zvýhodnění nebo jeho čerpání, neboť správce daně má možnost exekvovat účty jejích dodavatelů, resp. dlužnou daň společnost BAKHTIYAR nadále dluží a správce daně ji může vymáhat. Odepření nároku na odpočet daně v předmětné věci ani v obecné rovině nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu není primárně získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že na jiném stupni obchodního řetězce daň nebyla odvedena, ale toliko ochrana systému DPH, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH. Uvedené vyplývá rovněž z rozsudku NSS č. j. 6 Afs 158/2019-63 ze 7. 9. 2021, v němž NSS konstatoval, že „nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU odepřít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů – nárok na odpočet daně nemůže být uznán každému z daňových subjektů, který nesplní podmínky pro jeho uznání.“
26. Pokud jde o tzv. objektivní okolnosti, soud již výše vyložil, že pro účely vydání zajišťovacích příkazů není rozhodné, zda daňový subjekt o své účasti v podvodném řetězci věděl či vědět mohl a měl. Přesto daňové orgány vyložily, v čem spatřují vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. Soud se s nimi ztotožňuje potud, že o vědomosti žalobkyně svědčí fakt, že žalobkyně ze svého bankovního účtu prováděla hotovosti výběry v enormních částkách ihned po přijetí prostředků, což je typický způsob snahy zastřít skutečný tok peněz a tím i zabránit kontrole daňovými orgány. Žalobkyně rovněž přestala s bezhotovostními úhradami svým přímým dodavatelům poté, co na jejich účty byla zahájena daňová exekuce. Žalobkynini přímí dodavatelé byli společnostmi bez skutečného sídla, webové stránky, zázemí, se zahraničními jednateli a společníky, které nezveřejňovaly povinné listiny ve Sbírci listin. Přesto od nich žalobkyně přijala zdanitelná plnění v řádech milionů korun

měsíčně. Žalobkyni však nelze klást k tíži (jak to činí žalovaný – srov. bod 35 napadeného rozhodnutí), že měla vědět o skutečnostech týkajících se dodavatelů nacházejících se v řetězcích před jejími přímými dodavateli. Tyto okolnosti žalobkyně vědět nemohla, avšak mohou být označeny jako nestandardní okolnosti, což se ostatně stalo. Jistou indicií o vědomé účasti žalobkyně v podvodných řetězcích je navíc i skutečnost, že činnost ze společnosti MIJF s.r.o., která má totožného jednatele a sídlo jako žalobkyně, přešla na žalobkyni, a to včetně některých zaměstnanců, přičemž za společností MIJF s.r.o. byly vydány (a později zdejším soudem potvrzeny) zajišťovací příkazy a je nyní vedeno odvolací řízení o doměření DPH. Soud souhlasí s žalobkyní, že spojení jednatele žalobkyně se společností MIJF nemusí být náhodné a zastřené, neboť tvoří koncern, avšak to současně ani nevylučuje, že jednání žalobkyně bude obdobného charakteru jako jednání společnosti MIJF, u níž byly rovněž důvodně vydány zajišťovací příkazy za splnění zákonných podmínek a na žalobkyni činnost společnosti MIJF přešla záhy po vydání zajišťovacích příkazů za touto společností. Soud netvrdí, že pouze na této okolnosti (či jiných samostatných okolnostech) je vystavěna celá konstrukce o existenci daňového podvodu či vědomá účast žalobkyně v něm. Tyto okolnosti nelze hodnotit izolovaně; naopak ve svém souhrnu představují přesvědčivé indicie o existenci podvodu v obchodních řetězcích a předpokladu budoucího stanovení daně. Ostatně žalovaný sám uvedl, že tento prvek odůvodněné obavy (tedy předpoklad budoucího stanovení daně) je založen na slabších důvodech, který je však vykompenzován silnou obavou o budoucí úhradu daně.

27. Pokud jde o poukaz žalobkyně na existenci jejího skutečného sídla, soud jí dává za pravdu, že správce daně se měl při místním šetření v jejím sídle mimo ohledání poštovních schránek pokusit na žalobkyni zazvonit, resp. z úředního záznamu minimálně nevyplývá, že něco takového učinil. Tato okolnost však na závěrech daňových orgánů nemůže nic změnit. I kdyby žalobkyně ve svém sídle disponovala materiálním a personálním zázemím k realizaci své činnosti, rozhodné je, že nikdy nebylo zpochybňováno, že k plnění fakticky došlo, logicky tedy žalobkyně mohla takovým zázemím disponovat, a tedy ani faktické zázemí nemůže oslabit pravděpodobnost budoucího doměření daně. Soud dále ve shodě s daňovými orgány uvádí, že absence webových stránek u žalobkyně i jejích dodavatelů při plnění ve výši milionů korun měsíčně je jeden z typických znaků pro subjekty účastnící se podvodného řetězce, jakkoli sama o sobě problematická není. Žalobkyně takové webové stránky mohla využívat jak pro účely vlastní nabídky, tak i poptávky.
28. Při vydání zajišťovacích příkazů není úkolem správce daně, aby dopodrobna zjišťoval konkrétní okolnosti, zejména aby při vycházení ze standardů daného trhu a obchodních transakcí srovnatelných na trhu, neboť by suploval řízení nalézací. V této fázi řízení musí být prokázána „pouze“ pravděpodobnost budoucího doměření daně. Žalobkyni citovaná judikatura vztahující se k požadavkům na unesení důkazního břemene správcem daně k podvodu na DPH týkající se nalézacího řízení tak nemůže obstát. Totéž pak platí o tvrzení žalobkyně, že správce daně neprokázal příčinnou souvislost mezi chybějící daní a jejím jednáním; i tato okolnost se týká možné vědomosti žalobkyně o podvodu, kterou však není v tuto chvíli nutno prokazovat. Přesto lze tuto souvislost shledat minimálně v odklonu bezhotovostních plateb žalobkyně svým dodavatelům poté, co byly jejich účty exekvovány, jak žalovaný vyložil na str. 14 napadeného rozhodnutí.
29. Daňové orgány se ani nesnažily říci, že by žalobkyně nějakým způsobem obcházela zákon tím, že vybírala peněžní prostředky ze svého účtu v milionových hodnotách. Tato skutečnost však posiluje obavu, že žalobkyně zakrývá faktický tok jejích peněžních

prostředků, a tato okolnost se typicky objevuje u podvodného jednání. Pokud jde o úhrady žalobkyně jejím dodavatelům, žalobkyně nikterak nedoložila, že by jí její přímí dodavatelé požádali, aby jim přestala hradit bezhotovostně. Naopak se tak stalo těsně poté, co byly účty dodavatelů exekvovány, což představuje další indicie o podvodném jednání. Nakonec nelze ani souhlasit s dílčími tvrzeními žalobkyně, že nikdy neskrývala žádný majetek, neboť byly najisto zjištěny podezřelé výběry hotovosti a bezhotovostní převody na neregistrované účty, to vše těsně po obdržení peněžních prostředků na účet žalobkyně. Totéž platí o „převodu“ činnosti ze společnosti MIJF na žalobkyni; bylo prokázáno, že 8 ze 13 zaměstnanců přešlo ze společnosti MIJF na žalobkyni a k enormnímu nárůstu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění u žalobkyně došlo ihned poté, co byly za společností MIJF vydány zajišťovací příkazy. Už vůbec nelze souhlasit s tvrzením žalobkyně, že si plní své daňové a jiné povinnosti: žalobkyně zveřejnila od roku 2017, kdy byla založena, účetní závěrky pouze dvakrát, z toho naposledy v roce 2021; za žalobkyni jsou pravidelně evidovány nedoplatky, z toho některé z nich byly exekvovány a rovněž pak daňová příznání k DPH a dani z příjmu právnických osob byla v určitou chvíli žalobkyní podána až po výzvě správce daně.

3.3. *Důvodná obava z budoucí nedobytnosti daně.*

30. Stěžejní indicií pro splnění této podmínky byla skutečnost, že žalobkyně nedisponovala žádným dlouhodobým majetkem, přičemž jediným zjištěným majetkem byly peněžní prostředky na účtu, které ovšem byly v krátkém čase po svém připsání na účet v hotovosti vybrány nebo bezhotovostně převedeny, a na účtech zůstávaly pouze nízké objemy peněz, které nebyly s to vytvořit zdroje pro úhradu daně. V případě hotovostních výběrů se dokonce jednalo o částky přesahující milion korun denně. Správce daně identifikoval i další okolnosti: žalobkyně je subjektem bez provozovny, webové prezentace, měla v minulosti daňové nedoplatky, nemá žádný evidovaný majetek, její zaměstnanci fluktuují, vykazuje nízkou výkonnost (porovnání uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění v poměru 1,16), nízký zisk (za rok 2022 ve výši 2 000 Kč) a nízkou rentabilitu tržeb na úrovni 0,000622. Takový zisk označil žalovaný za velmi nízký. Současně také ze zjištění správce daně vyplynulo, že žalobkyně vykazuje extrémní hodnotu zadluženosti 93,55 %. Pravděpodobnost úhrady případně doměřené daně ze zisku je tak vysoce nepravděpodobná.
31. S hodnocením označených okolností jako silných obav o dobytost daně se soud ztotožňuje. NSS 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 č. j. 1 Afs 251/2017-40 z 22. 11. 2017 a č. j. 6 Afs 373/2017-38 ze 17. 10. 2018). 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. nedávné rozsudky NSS č. j. 7 Afs 325/2021-31 z 9. 8. 2023, bod 27, nebo č. j. 1 Afs 130/2023-43 z 22. 5. 2024). Mezi silné důvody patří rovněž skutečnost, že se daňový subjekt zbavuje majetku či ukončuje podnikatelskou činnost (rozsudek NSS č. j. 4 Afs 22/2015-104 ze 7. 1. 2016).

32. Soud tedy dospěl k závěru, že důvody pochybností o budoucí dobytost daně byly v napadeném rozhodnutí i v prvostupňovém rozhodnutí přesvědčivě popsány. Vedle skutečnosti, že žalobkyně udržuje na svých bankovních účtech toliko minimální zůstatky, soud připomíná, že žalobkyně dle zjištění správce daně nedisponuje žádným majetkem, nemá webové stránky, na jejím bankovním účtu nebyly detekovány bezhotovostní úhrady režijních nákladů související s podnikáním, jako například telefonní poplatky, za vedení účetnictví apod. Nízké zůstatky na účtech v důsledku častých a rychlých výběrů hotovosti ve spojení s nedostatkem postižitelného majetku bývají soudy akceptovány jako důvod obav o budoucí dobytost daně (např. rozsudek NSS č. j. 3 Afs 358/2020-42 z 27. 5. 2022).
33. Žádnou ze jmenovaných skutečností žalobkyně nerozporuje. Rozporuje toliko skutečnost, že nemá skutečné sídlo se zázemím a že je pro daný trh typická fluktuace zaměstnanců. Žalobkyně však toliko uvedla, že pokud by správce daně na sídlo žalobkyně zazvonil, zjistil by, že se zde nachází její zázemí a plně obsazený dům včetně například účetní. Jak však bylo zjištěno, žalobkyně disponuje toliko několika zaměstnanci; i kdyby měla vlastní účetní, jedná se o natolik nízké personální zázemí, které by neznemožňovalo žalobkyni v krátkém časovém úseku „zmizet ze scény“. Jakkoliv může být pro dané odvětví typická vysoká fluktuace zaměstnanců, nerozptyluje to obavy o dobytost daně, ve spojení s dalšími okolnostmi právě naopak.
34. Soud dále zkoumal, zda důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně lze považovat za silné. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný za silný důvod považuje skutečnost, že žalobkyně valnou většinu peněžních prostředků připsaných na svůj bankovní účet vybírá v hotovosti ihned po jejich připsání, případně je převádí na účty neregistrované u správce daně, což žalovaný považuje za ekvivalent vyvážení majetku z dosahu správce daně. A soud se s tímto hodnocením míry obav ztotožňuje. Žalobkyně nijak blíže neosvětluje, co za dané peníze pořizuje (například jaký majetek z nich pořídila, či a jaké služby z nich uhradila, zda peníze použila na úhradu mezd či úhrady svým dodavatelům). Skutečnosti zjištěné o žalobkyni a její ekonomické činnosti proto dle soudu neodpovídají činnosti zdravě fungující obchodní korporace, a o to je obava o budoucí dobytost daně silnější. Tyto okolnosti jsou s to vzbudit rovněž obavy, že žalobkyně činí kroky ke zbavení se majetku. Na tom nemůže nic změnit jakákoliv objektivní situace na trhu, na němž žalobkyně podniká: žalobkyně je značně zadlužena a dosahuje nízkých hodnot rentability a výsledku hospodaření, zachází značně nestandardně a podezřele s prostředky na bankovní účtu a nedisponuje žádným majetkem. Soud proto dává za pravdu žalovanému, že důvody zakládající obavu o budoucí dobytost daně byly v posuzovaném případě v souhrnu silné a vyvažovaly případně nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně.
35. Není přitom pravdou, že se žalovaný nevypořádal s námitkou vztahující se k zůstatku na účtu žalobkyně ve výši přes 2 miliony Kč. Žalovaný v bodě 57 napadeného rozhodnutí uvedl, že tato skutečnost nerozptyluje obavy o budoucí dobytost daně, a to s ohledem na způsob nakládání žalobkyně s peněžními prostředky. Soud se s tímto zcela ztotožňuje: s ohledem na několikamilionové měsíční plnění je přirozené, že žalobkyně v určitých časových okamžicích měla na účtu dostatek prostředků, avšak reálně vykazovala prakticky nulový zůstatek, neboť přijaté platby byly okamžitě vybírány v hotovosti nebo převáděny na neregistrované účty, případně počátkem sledovaného období převáděny na účty dodavatelů. Závěr o nestabilitě peněžních prostředků žalobkyně a o tom, že tento majetek neskýtá záruku úhrady daně doměřené v budoucnu, je tak zcela přiléhavý. Soud dodává, že skutečnost, že zajištěná daň byla posléze uhrazena, dokládá toliko to, že zajišťovací příkazy

byly vydány záhy poté, co správce daně zjistil, že žalobkyně má v určitém časovém období značnější finanční prostředky. Ostatně úhrada zajišťované částky je účelem zajišťovacích příkazů. Uspokojení zajištění však nemůže za daných okolností znamenat, že žalobkyně byla majetná.

36. Žalovaný se rovněž řádně vypořádal s otázkou možné úhrady daně pomocí úvěru či ve splátkách: daňové orgány dospěly k závěru, že s ohledem na míru žalobkynina zadlužení a dosavadního výsledku jejího hospodaření je vysoce nepravděpodobné povolení splátek či získání úvěru (str. 16 napadeného rozhodnutí). S takovým hodnocením se soud zcela ztotožňuje. Soud sice souhlasí se žalobkyní, že zajišťovací příkaz má být užíván subsidiárně jako „ultima ratio“, neboť jde potenciálně o masivní zásah do majetkových práv a ekonomické činnosti daňového subjektu, současně však platí, že ze zjištění o ekonomické činnosti žalobkyně nevyplývá, že by úhrady daně mohlo být efektivně dosaženo jinými způsoby, například s užitím institutu posečkání či splátek.

3.4. Okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů.

37. Podle § 103 ZDPH platí: *„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“.*
38. Správce daně i žalovaný nebezpečí hrozby z prodlení a s tím související potřebu okamžité vykonatelnosti v zajišťovacím příkazu odůvodnili. Soud ve shodě s nimi shledal, že žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem ani provozovnou či silným zázemím, které by nemohla ze dne na den ukončit. Vlastní sice výlučně finanční prostředky na účtu, které však po připsání vybírá v hotovosti pokaždé téměř obratem po jejich připsání (a to i v milionových částkách a několikrát denně), případně je přeposílá na neregistrované účty. Nevysvětlila přitom, jaký je osud takto vybraných částek. Zároveň na účtech ponechává nevýznamné zůstatky a v minulosti měla daňové nedoplatky, které byly vymáhány i exekučně. Žalobkyně rovněž neplnila své povinnosti vůči správci daně, jak je vyloženo výše (zejm. podávala daňová přiznání až na jeho výzvy). Nebezpečí z prodlení tak v nynější věci bylo dáno především vysokou likviditou majetku žalobkyně, způsobem nakládání se zůstatky na účtech i charakterem podnikání. Jestliže žalobkyně nevlastní žádný nemovitý ani movitý majetek a finanční prostředky z bankovních účtů okamžitě vybírá v hotovosti, svědčí to o hrozícím nebezpečí z prodlení (srov. shodně rozsudek NSS č. j. 10 Afs 274/2021-48 z 15. 12. 2021 a č. j. 1 Afs 130/2023-43 z 22. 5. 2024). Minimální personální zázemí (několik zaměstnanců) a nulové materiální zázemí umožňuje žalobkyni prakticky ze dne na den ukončit své podnikání a zbavit se veškerého majetku.
39. Soud si je vědom toho, že vydání okamžitě vykonatelných zajišťovacích příkazů mohlo mít pro žalobkyni tvrdé důsledky. Majetkové poměry žalobkyně 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.

4. Závěr a náklady řízení.

40. Daňové orgány vylíčily logický a ucelený řetězec indicií nižší síly, jež dostatečně odůvodňují budoucí stanovení daně, a popsaly silné důvody svědčící budoucí nedobytnosti takto stanovené daně. Zároveň přesvědčivě odůvodnily, proč bylo nezbytné spojit vydání

zajišťovacího příkazu s okamžitou daňovou exekucí. Jelikož městský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu 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, 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 je 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 v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 24. července 2024

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu