



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna, soudkyně Mgr. Michaely Macurové a soudce Mgr. Jana Ferfeckého ve věci

žalobkyně: **DIJO SVK s. r. o.**, IČO: 05607418
sídlem Rezlerova 277/66, 109 00 Praha 10
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., IČO:
26879441
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2024, č. j. 4034/24/5100-41456-712955,

takto:

- I. Návrh na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie **se zamítá.**
- II. Žaloba **se zamítá.**
- III. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) vydal dne 22. 11. 2023 zajišťovací příkazy č. j. 8854527/23/2010-80541-109657, č. j. 8854531/23/2010-80541-109657, č. j. 8854547/23/2010-80541-109657, č. j. 8854548/23/2010-80541-109657, č. j. 8854557/23/2010-80541-109657 a č. j. 8854559/23/2010-80541-109657 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**daňový řád**“) ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), jimiž uložil žalobkyni, aby zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období března až srpna 2023, která nebyla dosud stanovena, složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu ve výši 3 655 035 Kč, a to s účinností dnem vydání zajišťovacích příkazů, neboť hrozilo nebezpečí z prodlení.
2. Proti uvedeným rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Žalovaný zrekapituloval, že odůvodněná obava ve smyslu § 167 daňového řádu, že bude žalobkyni za dotčená zdaňovací období doměřena daň, pramení z možného odepření nároku na odpočet DPH v důsledku pravděpodobné účasti žalobkyně v podvodném řetězci obchodních transakcí. Řetězec začínal u společnosti BAKHTIYAR KAZACH s. r. o. (dále jen „**BAKHTIYAR**“) na pozici *missing trader*, která podala daňové přiznání k DPH, avšak samotnou daň již neuhradila, následována společnostmi Industry cleaning s. r. o., Petr Kouřil company s. r. o., Aquarius Concept s. r. o., v období června až srpna 2023 dále společnostmi Chalupný Solution s. r. o., společnostmi DOLUKA s. r. o. (dále jen „**Doluka**“) jakožto dodavatelem žalobkyně a žalobkyní na pozici *buffer*. Kromě narušení daňové neutrality (chybějící daně) daňové orgány v uvedené věci shledaly řadu nestandardností, které dle jejich názoru vylučovaly jako důvod vzniku narušení daňové neutrality ojedinělé podnikatelské selhání. Všechny články řetězce s výjimkou dodavatele žalobkyně měly virtuální sídla a nedisponovaly žádnými zapsanými provozovny. Ani jeden z článků identifikovaného řetězce se rovněž neprezentoval na internetu a o činnosti těchto subjektů tak nebylo možné dohledat žádné podrobnosti. U většiny článků řetězce pak byly evidovány nedostatky v podávání daňových přiznání, stejně jako nedoplatky na osobních daňových účtech. Řada těchto nedoplatků musela být vymáhána exekučně. Konečně také články identifikovaného řetězce měly jako jednatele a společníky osoby cizí státní příslušnosti s trvalým pobytem mimo území ČR a nezakládaly požadované písemnosti do sbírky listin. Společnosti BAKHTIYAR a Industry cleaning s. r. o. byly navíc veřejně označeny za nespolehlivé plátce. U samotné žalobkyně správní orgány upozornily, že realizovala výrazné výběry hotovosti, resp. převody peněžních prostředků na neregistrované účty, krátce poté, co byly na její účty peněžní prostředky připsány. Žalobkyně také z žádného svého bankovního účtu nehradila běžné výdaje obvykle spojené s ekonomickou činností (cestovné, pohonné hmoty, energie, vedení účetnictví).
4. Správní orgány také uvedly objektivní okolnosti, na jejichž základě měly za to, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět. Zdůraznily, že ze svého bankovního účtu neprováděla úhrady přijatých zdanitelných plnění svému dodavateli, společnosti Doluka, bezhotovostním způsobem, ačkoliv oba subjekty bankovními účty disponovaly, a pakliže by byla úhrada prováděna v hotovosti, musela by být nejspíše prováděna v několika splátkách s cílem obejít zákonné omezení plateb v hotovosti. Cílem takového nakládání s peněžními prostředky je dle správních orgánů zastrčit před správcem daně, jak bylo s úhradami za údajná plnění fakticky naloženo a v čí prospěch byly v konečném důsledku prostředky poskytnuty. Takový způsob zjevně neodpovídá běžným standardům mezi řádně

obchodujícími subjekty. Taktéž bylo zjištěno, že žalobkyně je personálně propojena se svým největším dodavatelem, společností Doluka, přes jediného jednatele a společníka tohoto dodavatele, pana Matišáka, který měl dispoziční oprávnění k několika bankovním účtům žalobkyně, přičemž k jednomu z nich sama ani dispoziční oprávnění neměla. Pan Matišák byl jednatelem také společnosti MIJF s. r. o., proti které byly taktéž vydány zajišťovací příkazy a jejímž pokračovatelem se jevila být právě společnost Doluka.

5. Účast žalobkyně v podvodném jednání představovala dle žalovaného prvek odůvodněné obavy založený na slabších důvodech, který je však vykompenzován silnou obavou o budoucí úhradu daně. Žalobkyně nevlastnila jakýkoliv dlouhodobý majetek, jediným majetkem byly vysoce likvidní peněžní prostředky na bankovních účtech, které však žalobkyně ve velké míře vybírala v hotovosti či převáděla na neregistrované účty třetích osob mimo dosah správce daně, byla výrazně zadlužena (přes 90 %) a současně dosahovala ve své podnikatelské činnosti nízké výkonnosti a nízkého zisku za minulá období (259 000 Kč) v porovnání s výší zajišťované daně. Žalovaný poukázal také na existenci nedoplatků na osobních daňových účtech žalobkyně jak v minulosti (v milionové výši), které musely být vymáhány exekučně, tak v současnosti (ke dni 26. 10. 2023 ve výši 48 908 Kč). Taktéž absence skutečného sídla či provozovny a neexistence webové prezentace svědčí dle žalovaného o nestabilitě ekonomického subjektu.
6. Proti rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně žalobou.

II. Žaloba

7. Žalobkyně úvodem vysvětluje, že její ekonomická činnost spočívá v poskytování pracovníků k třídícím a balícím službám pro odběratele, zejména společnost Globus ČR, v. o. s. Žalobkyně rekapituluje skutkový stav věci a uvádí, že zajišťovací příkazy jsou si nápadně podobné se zajišťovacími příkazy vydanými vůči společnosti Doluka. Žalovaný tak fakticky vybírá tvrzenou chybějící daň prakticky v celém identifikovaném řetězci, a to aniž by reflektoval rozdílný skutkový stav.
8. Žalobkyně v žalobě v první řadě namítá, že v daném případě nebyla identifikována chybějící daň, neboť společnost BAKHTIYAR sice neuhradila daň, avšak přiznala ji v daňovém přiznání. Za daňový podvod je však dle žalobkyně možné považovat pouze situace, kdy dojde k podání zjevně nepravdivého daňového přiznání, případně neúplného nebo žádného. Neodvedení daně jako takové nepředstavuje narušení neutrality DPH, nýbrž narušení platební roviny daňových příjmů členského státu. Společnost BAKHTIYAR daň stále dluží a správce daně ji může vymáhat. Současná judikatura tuzemských správních soudů je dle žalobkyně v tomto směru neudržitelná, neboť je v rozporu s evropským právem, konkrétně žalobkyně odkazuje na závěry rozsudků Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 2. 5. 2018, C-574/15, *Scialdone*, a ze dne 15. 9. 2022, C-227/21, *UAB „HA.EN“*. Žalobkyně odkazuje také na definici podvodu poškozujícího nebo ohrožujícího zájmy EU v čl. 1 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství. Samotné neodvedení daňové povinnosti, a to v jakékoliv výši, nepředstavuje „daňový podvod“ ani „chybějící daň“ tak, jak ji chápe unijní daňové právo. Nejedná se ani o synonyma s pojmem daňového podvodu, resp. trestného činu ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „trestní zákoník“). Žalobkyně proto navrhuje položit SDEU předběžnou otázku s cílem postavit najisto, co se rozumí pojmem chybějící daň a daňový podvod.
9. Stran daňového podvodu a objektivních okolností, které žalovaný identifikoval, žalobkyně namítá, že jednotlivé články řetězce kromě přímého dodavatele nezná, nemůže se tak

vyjádřit ani k okolnostem jejich spolehlivosti. Popisuje však specifika trhu, na kterém se pohybuje a který je extrémně náročný na lidskou práci. Práce jsou proto často zajišťovány pomocí subdodávek, což žalobkyně využila i v případě svého dodavatele, společnosti Doluka. Žalobkyně nikdy nezastírala, že se s panem Matišákem zná, byl to nakonec on, který jí z počátku pomohl se zorientovat na trhu. Odmítá však, že by byla jakkoliv propojena či úkolována panem Matišákem. Společnost Doluka jako žalobkynin dodavatel měla řádné sídlo, prezentovala se na internetu (o čemž svědčí daňovými orgány nalezené inzeráty), a nejednalo se tak o nedohledatelný subjekt. Žalovaný žalobkyni vytýká, že se neprezentovala na internetu a neoslovovala nové obchodní partnery, žalobkyně však měla co dělat, aby dokázala uspokojit svoje objednávky. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením žalovaného stran její ekonomické výkonnosti. Žalovaný nevysvětluje, proč ukazatele považuje za nízké (neudává, jaká je dle jeho názoru standardní výkonnost a nesrovnává s jinými subjekty). Žalovaný přitom ani nečerpal z aktuálních dat. Ve vztahu k zadluženosti žalobkyně namítá, že důležitý je poměr a povaha cizích zdrojů. V případě žalobkyně jsou cizí zdroje z roku 2021 tvořeny především krátkodobými závazky (2.949 tisíc Kč). Jedná se tak o závazky, které nejsou po splatnosti, a které jsou prakticky kryty pohledávkami z obchodních vztahů (3.135 tisíc Kč).

10. Navíc dle žalobkyně neexistuje příčinná souvislost mezi chybějící daní a jednáním žalobkyně. Žalovaný neidentifikoval propojení žalobkyně, resp. znalost jakékoliv společnosti v řetězci (mimo společnost Doluka). Žalovaným identifikované objektivní okolnosti nespovídají o daňovém podvodu.
11. I jednotlivá zjištění, která mají navozovat účast žalobkyně na daňovém podvodu, jsou souborem nesourodých zjištění, která nereflktují standardy na trhu. Žalobkyně před správcem daně nikdy neskrývala majetek, nepřeváděla na neznámé subjekty, či jinak se jej nezbavovala, zveřejňuje účetní závěrky a nejedná se o neznámou společnost (o čemž svědčí odběratel žalobkyně). Chová se tedy jako řádný hospodář a plní si své veřejnoprávní povinnosti. Žalobkyně nesouhlasí s žalovaným, že provádění výběrů v hotovosti je formou vyvádění majetku. Vyvádění majetku je specifický trestný čin (§ 220 trestního zákoníku). Žalobkyně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, a ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017-54, z nichž vyplývá, že zajišťovací příkaz by měl být aplikován výjimečně, pokud neexistuje jiný prostředek.
12. Žalobkyně má dále za to, že závěr o nedobytnosti daně v budoucnu je nesprávný. Samotná majetková nedostatečnost nepostačuje pro splnění podmínek pro vydání příkazů. U žalobkyně nebyly shledány obavy, že zmizí ze scény, a vysoká likvidita jejího majetku byla odůvodněna pouze spekulativně (srov. bod 20 rozsudku NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29). Žalobkyně disponovala na bankovním účtu dostatečnými finančními prostředky, s čímž se žalovaný vůbec nevypořádal. Nezabýval se ani možností úhrady daně například formou splátek nebo úvěru.
13. Závěrem žalobkyně namítá, že zajišťovací příkazy postrádají odůvodnění aplikace § 103 ZDPH. Prostý odkaz na likviditu finančních prostředků a jejich možný převod je bez konkrétních skutkových zjištění spekulativní a neodůvodňuje využití této speciální úpravy.
14. Žalobkyně má za to, že nebyly naplněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a navrhuje, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě označil žalobu za nedůvodnou. Žalobkyně směřuje nalézací a zajišťovací řízení. Pro vydání zajišťovacího příkazu je podstatná identifikace indicí svědčících o tom, že žalobkyni bude v budoucnu pravděpodobně stanovena daň. Této povinnosti žalovaný dle svého přesvědčení dostal. Žalovaný nikdy netvrdil, že samotná chybějící daň představuje daňový podvod. K chybějící dani musí přistoupit nestandardností okolnosti svědčící o tom, že chybějící daň není výsledkem individuálního podnikatelského selhání. Ty daňové orgány identifikovaly a bylo tak možno učinit závěr o podvodu na DPH (chování žalobkyně v podobě masivních výběrů hotovosti krátce po přijetí prostředků na její účet, většina článků řetězce bez skutečného sídla a s evidovanými nedoplatky vůči správci daně apod.). Pokud správce daně dojde v nalézacím řízení k závěru o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, představuje nárok na odpočet daně uplatněný v rozporu se zákonem daňové zvýhodnění bez ohledu na to, zda došlo k exekuci u subjektu, který daň neuhradil či nikoliv. Žalobkyně interpretuje judikaturu SDEU nesprávně a žalovaný nevidí důvod pro položení předběžné otázky. Judikatura tuzemských soudů je se závěry SDEU v souladu. Odkaz žalobkyně na Úmluvu o ochraně finančních zájmů Evropských společenství se zcela míjí s předmětem řízení, neboť se týká trestněprávních předpisů.
16. Ve vztahu k nestandardnostem, které žalovaný v rozhodnutí označil, a objektivním okolnostem, které taktéž v rozhodnutí uvedl, žalovaný zejména odkazuje na vypořádání odvolacích námitek žalobkyně. Pan Matisák měl dispoziční práva k bankovním účtům žalobkyně, společnost Doluka nemohla na žalobkyni působit solidně, pokud byla jejím subdodavatelem a zároveň neměla dostatek pracovníků, které hledala prostřednictvím inzerátů, zároveň zveřejňovala prázdné finanční výkazy. Majetkovou situaci žalobkyně hodnotil žalovaný komplexně, uváděné ukazatele jsou ukazateli poměrnými, mají tedy vypovídací schopnost samy o sobě. V případě hodnocení obavy o budoucí dobytost daně je nutno hodnotit konkrétní subjekt, nikoliv jej srovnávat se situací jiných subjektů. Absence webové prezentace u subjektů, které poskytují zdanitelná plnění ve výši milionů korun měsíčně, je jedním z typických znaků subjektů, které obchodují v umělých dodavatelsko-odběratelských řetězcích. O těchto subjektech tedy nemají jiné, mimo řetězec stojící subjekty, možnost zjistit žádné bližší informace (viz rovněž rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).
17. K hodnocení zadluženosti žalovaný uvádí, že novější údaje, než ze kterých vycházel, neměl k dispozici. Žalobkyní uváděné krytí cizích zdrojů krátkodobými pohledávkami svědčí o tom, že je odkázána na nutnost včasně proměňovat drtivou většinu svých krátkodobých pohledávek na hotovost a používat ji k úhradě svých splatných závazků. Nadto ze žalobkyní prezentovaných údajů není možno zjistit, o jak kvalitní a likvidní pohledávky se jedná. Žalobkyni tedy zbývá minimum prostředků pro tvorbu zisku. Žalovaný také nesouhlasí s tvrzením, že žalobkyně si plní své veřejnoprávní povinnosti a neskrývá před správcem daně majetek. Odkazuje na daňové nedoplatky, které byly v minulosti exekučně vymáhány, nezveřejňování povinných listin v obchodním rejstříku a vybírání značných částek z bankovního účtu v hotovosti či odesílání na neregistrované bankovní účty. Co se týče termínu *vyvádění majetku*, ten je v daňovém řízení ustáleným slovním spojením, kterým se rozumí takové jednání, kdy je majetek daňového subjektu určitými kroky převeden mimo dosah správce daně. Žalovaný nikdy netvrdil, že by se žalobkyně dopustila trestného činu.
18. Žalovaným popsaná zjištění mají svoji sílu převážně jako celek. Žalobkyně přitom rozporuje tato zjištění jednotlivě, nadto pouze některá. Na popření hodnocení těchto skutečností jako celku rezignovala.

19. Žalovaný trvá na tom, že byl dán předpoklad nedobytnosti daně, jehož důvodem nebyla pouze majetková nedostatečnost žalobkyně, ale také vyvádění majetku a ekonomické chování žalobkyně, která negenerovala dostatečný zisk, jenž by bylo možné použít pro úhradu v budoucnu případně stanovené daně ve splátkách, a její výrazné zadlužení, které dosahovalo 90 %. Na těchto závěrech nemohou nic změnit ani žalobkyní tvrzená specifika trhu, která nadto nijak blíže nerozvádí. Ohledně nebezpečí z prodlení postupoval žalovaný v souladu s judikaturou NSS.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Soud 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 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 (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
21. Soud rozhodl bez nařízení jednání, jelikož oba účastníci s tím i přes výzvu soudu 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 ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
22. 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*.
23. 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 něž 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 ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS nebo ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017-48).
24. 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 dobytost), 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 ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104).

IV. A. Pravděpodobnost budoucího stanovení daně

25. Správní orgány spojovaly naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů s účastí žalobkyně v řetězci zasaženém podvodem na DPH. K otázce vztahu účasti na daňovém podvodu a zajišťovacího příkazu se správní soudy v minulosti opakovaně vyslovily (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48, či ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99).
26. Pro vydání zajišťovacího příkazu ve vztahu k pravděpodobnému stanovení daně v budoucnu v takovém případě zpravidla postačí přesvědčivě nastínit struktury 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 (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2 Afs 213/2016-28, ze dne 21. 11. 2019, č. j. 10 Afs 183/2019-63, bod 18, ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48, bod 34, či ze dne 22. 1. 2020, č. j. 10 Afs 140/2019-78). Subjektivní stránkou věci, tj. vědomostí žalobkyně o své účasti na podvodu a její dobrou vírou, se správce daně při vydání zajišťovacího příkazu nezabývá. 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.
27. Podvodem na DPH označuje judikatura SDEU situace, kdy jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11].
28. Narušení daňové neutrality v řetězci zasaženém daňovým podvodem daňové orgány shledaly u společnosti BAKHTIYAR, která podala za daná zdaňovací období přiznání k DPH, avšak daň neuhradila. Ostatní články řetězce si pak daň uplatnily jako nárok na odpočet. Žalobkyně nepochybně, že taková situace nastala. Namítá však, že takto předestřený skutkový stav nemůže představovat „chybějící daň“ a „daňový podvod“ ve smyslu judikatury SDEU.
29. Totožně formulovanou námitkou se městský soud zabýval v rozsudku ze dne 24. 7. 2024, č. j. 10 Af 5/2024-48, kterým zamítl žalobu dodavatele žalobkyně, společnosti Doluka, proti zajišťovacím příkazům vydaným vůči této společnosti. Městský soud nemá důvod se od tam provedeného posouzení odchýlit, a proto stručně rekapituluje jeho závěry a v podrobnostech na výše uvedený rozsudek odkazuje.
30. Městský soud konstatoval, že žalobkyně odkazuje na rozsudky SDEU, aniž by si uvědomovala významný rozdíl jí uvedených 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. 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

priznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě (shodně srov. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021-32, body 33-34).

31. Ani žalobkynin odkaz na stanovisko generální advokátky Juliane Kokot z 5. 5. 2021 ve věci „HA.EN“ a rozsudek ve věci „HA.EN“, nepovažoval soud za relevantní. SDEU ve věci „HA.EN“ konstatoval, že při prodeji nemovitosti nelze kupujícímu odepřít 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).
32. Soud souhlasí s žalovaným, že narušení neutrality DPH bylo řádně zjištěno v podobě chybějící daně u společnosti BAKHTIYAR, která přes podání daňového priznání 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 ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47, či ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs13/2013-61). Ani pohledem tuzemské judikatury, ani judikatury SDEU, tedy nelze hovořit o tom, že by samotné neuhrazení daně představovalo podvod na DPH. Soud proto nepřistoupil ani k položení předběžné otázky SDEU a návrh žalobkyně výrokem I tohoto rozsudku zamítl. Judikatura na otázku, co se v daňovém právu rozumí daňovým podvodem, jasně a konstantně odpovídá, a soudu není zřejmé, co žalobkyně sleduje odkazy na Úmluvu o ochraně finančních zájmů Evropských společenství týkající se trestněprávní roviny jednání, které poškozují či ohrožují finanční zájmy EU, či na český trestní zákoník. Uplatňování trestních norem je na daňovém právu nezávislé a stojí na odlišných principech.
33. Nepřípadná je rovněž žalobkynina námitka, že nedošlo k daňovému zvýhodnění nebo jeho čerpání, společnost BAKHTIYAR daň nadále dluží a správce daně ji může vymáhat. 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 ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, 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.“*
34. Co se týče nestandardních okolností (žalobkyní v žalobě označených jako objektivní okolnosti, toto označení se však běžně používá pro popis důvodů, z nichž správce daně dovozuje vědomost daňového subjektu o podvodu, pozn. MS), které žalovaného vedly

k závěru o tom, že jím zjištěné narušení daňové neutrality lze skutečně považovat za daňový podvod, žalobkyně namítá, že tyto okolnosti o daňovém podvodu nesvědčí. Jedná se o nesourodá zjištění, která nereflektují standardy na trhu. Městský soud se ztotožňuje s žalovaným, který akcentoval, že pokud by se jednotlivé okolnosti vyskytovaly samostatně, jistě by o daňovém podvodu nesvědčily. V nynější věci je však podstatný jejich výskyt ve větším množství, a to u všech či většiny článků zjištěného řetězce, jako jsou virtuální sídla, absence zapsaných provozoven, absence prezentace na internetu, nedostatky v podávání daňových přiznání, nedoplatky na osobních daňových účtech včetně exekučního vymáhání, nezakládání požadovaných písemností do sbírky listin. Společnosti BAKHTIYAR a Industry cleaning s. r. o. jsou navíc veřejně označeny za nespolehlivé plátce. U samotné žalobkyně dále žalovaný upozornil na skutečnost, že realizovala výrazné výběry hotovosti, resp. převody peněžních prostředků na neregistrované účty, krátce poté, co byly na její účty peněžní prostředky připsány. Žalobkyně také z žádného svého bankovního účtu nehradila běžné výdaje obvykle spojené s ekonomickou činností (cestovné, pohonné hmoty, energie, vedení účetnictví).

35. Pokud žalobkyně odkazovala na specifika trhu, uvedla že spočívají v náročnosti na lidskou práci a vysoké fluktuaci zaměstnanců. Nijak však již dále nerozvedla, jakým způsobem se tato specifika měla projevit v hodnocení okolností, které správce daně a žalovaný identifikovali jako nestandardní. Pokud správní orgány poukazovaly na to, že většina článků řetězce nedisponovala skutečným sídlem a webovými stránkami, na nichž by se prezentovaly, žalobkyní uváděná vysoká fluktuace zaměstnanců by při základní logice měla vést naopak vysoké míře prezentace na internetu, jakožto jednoho ze základních způsobů, jak nalézt nové zaměstnance či brigádníky. Toto však neplatilo u žádného z článků řetězce včetně žalobkyně a jejího dodavatele, společnosti Doluka. Ačkoliv žalobkyně tvrdí, že její dodavatel je na internetu dohledatelný, správce daně neidentifikoval internetové stránky této společnosti či jinou její prezentaci na internetu, pouze jeden inzerát poptávky zaměstnanců. V kombinaci s nezakládáním písemností do sbírky listin se lze ztotožnit se žalovaným, že takové společnosti jsou pro obchodní partnery prakticky nedohledatelné, bez možnosti učinit si jakýkoliv závěr o jejich úspěšnosti a hospodaření, což nesvědčí o standardním podnikatelském chování.
36. Námitka, že žalobkyně ostatní články řetězce nezná a že správní orgány neidentifikovaly příčinnou souvislost mezi chybějící daní a jejím jednáním, je taktéž nedůvodná. V prvé řadě je třeba poznamenat, že skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, nemá poznatky o daňovém subjektu, jenž tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Bezprostředně spolupracující subjekty ovšem musí vykazovat takové podezřelé znaky, že daňový subjekt mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Pokud daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, alespoň mohl vědět, že navázal bezprostřední obchodní spolupráci s takovými subjekty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59, a na něj navazující rozsudky ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86 či ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 383/2019-51, bod 17). Jak ovšem vyplývá z právě uvedeného, tato otázka je rozhodná až pro nalézací řízení, v němž správce daně zkoumá a prokazuje, že daňový subjekt o daňovém podvodu věděl či mohl vědět. Pro vydání zajišťovacích příkazů však tato otázka není podstatná, jak již bylo

nastíněno v úvodu, neboť v této fázi řízení musí být prokázána pouze pravděpodobnost budoucího doměření daně.

37. Další námitky žalobkyně rozporující nestandardnosti zjištěné správními orgány přímo u ní samotné se částečně prolínají právě s objektivními okolnostmi, na jejichž základě žalovaný dovozoval, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci věděla či vědět měla. Soud tedy opakuje, že uvedení takových skutečností není nutnou podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu, avšak zjištění těchto okolností posiluje předpoklad, že žalobkyni bude daň skutečně doměřena. Zjistil-li proto správce daně, potažmo žalovaný takové indicie, správně je do hodnocení věci zahrnul.
38. Ačkoliv žalobkyně připouští, že se zná s panem Matišákem, jednatelem dodavatele žalobkyně, společnosti Doluka, v žalobě odmítá jakékoliv propojení s jeho osobou. Toto však správní orgány jasně prokázaly přístupem pana Matišáka k bankovním účtům žalobkyně, a to v jednom případě i k účtu, k němuž žalobkyně vůbec vlastní oprávnění neměla. Takový způsob propojení je dle městského soudu značně nestandardní. Není běžné, aby dispozičním oprávněním právnické osoby disponoval člověk, který k ní nemá žádný vztah a žádným způsobem se nepodílí na její činnosti, jak žalobkyně tvrdí. Důvod nastavení takového modelu spolupráce žalobkyně v žalobě nijak nevysvětluje. Na okraj a nad rámec nutného odůvodnění lze dodat, že soud nepřehlédl, že soudní poplatek za nynější žalobu byl za žalobkyni zaplacen právě panem Matišákem. Dle městského soudu lze tedy učinit závěr o personální propojenosti žalobkyně se společností Doluka. I tato společnost přitom vykazovala zřejmé znaky nestandardního chování. Také ona ze svého bankovního účtu prováděla hotovostní výběry v enormních částkách ihned po přijetí prostředků. Zároveň přestala s bezhotovostními úhradami svým přímým dodavatelům poté, co na jejich účty byla zahájena daňová exekuce. Ani společnost Doluka z žádného svého bankovního účtu nehradila běžné výdaje spojené s její ekonomickou činností. Nadto mezi všemi články obchodního řetězce předcházejícími žalobkyni (včetně společnosti Doluka) došlo k uskutečnění zdanitelných plnění v týž den, jak soud popsál v rozsudku č. j. 10 Af 5/2024-48, což značí velmi nestandardní jednání.
39. Soud nepřisvědčil ani tvrzením žalobkyně, že nikdy neskrývala žádný majetek a plní své veřejnoprávní povinnosti. Správní orgány jasně předestřely podezřelé výběry hotovosti a bezhotovostní převody na neregistrované účty, to vše těsně po obdržení peněžních prostředků na účet žalobkyně. Žalobkyně nezveřejnila ani všechny povinné písemnosti ve sbírce listin, některá daňová přiznání žalobkyně v minulosti nepodala ani přes výzvu správce daně. Správce daně u ní v minulosti i v současnosti taktéž evidoval nedoplatky, z čehož některé byly vymáhány exekučně.
40. Namítá-li žalobkyně, že provádění výběrů v hotovosti není formou vyvádění majetku ve smyslu § 220 trestního zákoníku, je třeba přisvědčit žalovanému, že tímto slovním spojením se v daňovém právu pravidelně popisuje situace, kdy daňový subjekt činí kroky k tomu, aby ukryl či převedl svůj majetek z dosahu správce daně. Správní orgány přitom v průběhu celého řízení netvrdily, že by žalobkyni podezíraly ze spáchání trestného činu ve smyslu § 220 trestního zákoníku. Pokud by tomu tak bylo, byly by povinny toto své podezření předat orgánům činným v trestním řízení k jeho prověření, což se ovšem nestalo.

IV. B. Pravděpodobnost budoucí nedobytnosti daně

41. Žalobkyně dále v části žaloby týkající se prokázání daňového podvodu brojila proti závěrům správních orgánů stran její ekonomické výkonnosti. Tyto závěry ovšem správce daně a

žalovaný činili ve vztahu k odůvodnění obavy o budoucí dobyttnost daně, soud se k nim proto vyjadřuje na tomto místě.

42. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný nečerpal při analýze jejího hospodaření z aktuálních dat, žalovaný uvedl, že novější data neměl k dispozici, přičemž žalobkyně tuto skutečnost nijak nerozporovala, novější výsledky svého hospodaření v odvolacím řízení ani v žalobě nepředložila, ani netvrdila, že by se její ekonomická situace oproti žalovaným uváděným hodnotám změnila. Ve vztahu k závěru o nízké výkonnosti žalobkyně lze souhlasit s žalovaným, že jím uváděný ukazatel rentability tržeb je ukazatelem poměrným, který vyjadřuje, kolik korun čistého zisku přinesla jedna koruna získaných tržeb. U žalobkyně se jedná o hodnotu přibližně 0,05218 (tedy cca 5 %), což značí, že na 1 Kč zisku je třeba dosáhnout 20 Kč tržeb. Pro žalovaného přitom není z hlediska vyhodnocení obavy o budoucí dobyttnost daně podstatné srovnání tohoto konkrétního ukazatele s výkonem jiných společností na trhu, neboť tuto informaci hodnotil ve vztahu k ostatním zjištěným skutečnostem, jako jsou zejména předchozí výsledky hospodaření žalobkyně a výše jejích aktiv a pasiv a jejich složení. Přitom akcentoval nízký zisk, kterého žalobkyně dosahovala (což beze sporu může souviset s nízkým ukazatelem rentability tržeb), absenci dlouhodobého majetku, vysokou zadluženost a nestandardní nakládání s peněžními prostředky na bankovních účtech. Obavu o budoucí dobyttnost daně založily tyto okolnosti ve svém celku, nikoliv každá z nich jednotlivě. Taktéž ve vztahu k zadluženosti žalobkyně lze přisvědčit žalovanému, že z poměru krátkodobých závazků a pohledávek ve vztahu k celkové výši aktiv a pasiv vyplývá, že žalobkyni zbývá velmi malé množství prostředků k tvorbě zisku, což je pro posouzení obavy o budoucí dobyttnost daně pro žalovaného jedno ze zásadních zjištění.
43. Žalobkyně dále namítá, že samotná majetková nedostatečnost nepostačuje pro splnění podmínek pro vydání příkazů. S tím lze v obecné rovině souhlasit, jak ovšem plyne z provedené rekapitulace v bodě 5 a jak bylo uvedeno v předchozím odstavci, žalovaný identifikoval několik závažných faktorů, z nichž dovodil svoji odůvodněnou obavu v dobyttnost daně v budoucnu. Není tedy pravdou, že by tento závěr učinil pouze na základě nedostatečného majetku žalobkyně. Městský soud nesouhlasí s tím, že vysokou likviditu majetku žalobkyně odůvodnily správní orgány spekulativně. Naopak podrobně rozebraly, v jakém množství a v jaké intenzitě dochází k pohybu peněžních prostředků na bankovních účtech žalobkyně, a to buď výběrem hotovosti, případně převodem na bankovní účty mimo dosah správce daně. Z hlediska možné úhrady dosud nestanovené daně proto nemohlo být relevantní ani tvrzení, že žalobkyně disponovala na bankovních účtech dostatečnými finančními prostředky, neboť tyto běžně ve značném objemu vybírala, a neexistovala tak přiměřená záruka, že takové peněžní prostředky budou moci být na úhradu daně použity. Žalovaný v napadeném rozhodnutí také nepovažoval za pravděpodobnou možnost uhrazení daně ze zisku žalobkyně (byť i ve splátkách), neboť s ohledem na výsledky jejího dosavadního hospodaření by při totožném zisku, jeho 100% použití k úhradě daně a při pomnutí předchozích ztrát trvalo její uhrazení téměř 14 let. S ohledem na vysokou zadluženost žalobkyně a absenci jakéhokoliv dlouhodobého majetku se žalovanému jevilo jako vysoce nepravděpodobné, že by v budoucnu doměřená daň mohla být uhrazena z poskytnutého úvěru. Žalobkyni s ohledem na výše uvedené nelze dát za pravdu, že žalovaný se těmito otázkami při hodnocení obavy o budoucí dobyttnost daně nezabýval.
44. Městský soud považuje rozhodnutí žalovaného v tomto směru za dostatečně odůvodněné a ztotožňuje se s jeho hodnocením, že se jedná o obavy silného charakteru, zejména ve spojení

s předchozími daňovými nedoplatky žalobkyně a nutností vymáhat je exekučně. Předchozí zkušenosti správce daně s platební morálkou žalobkyně neskytají záruku, že žalobkyně by v budoucnu stanovenou daň dobrovolně uhradila a vydání zajišťovacích příkazů tak bylo v projednávaném případě v souladu s právními předpisy.

IV. C. Okamžitá vykonatelnost zajišťovacích příkazů

45. Podle § 103 ZDPH platí, že *hrozí-li nebezpečí z prodlení, je zajišťovací příkaz účinný a vykonatelný okamžikem jeho vydání. Správce daně současně s vydáním zajišťovacího příkazu učiní pokus vyrozumět vhodným způsobem daňový subjekt o vydání zajišťovacího příkazu a sepíše o tom úřední záznam.*
46. Ani u námitky týkající se využití možnosti stanovit účinnost a vykonatelnost zajišťovacího příkazu již jeho vydáním se městský soud neztotožňuje se žalobkyní ohledně nedostatečného odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný ani zde nevyšel pouze z prostého odkazu na likviditu finančních prostředků žalobkyně, jak žalobkyně v žalobě opakuje, ale poukázal na konkrétní chování žalobkyně, kdy peněžní prostředky ze svých účtů běžně převáděla na neregistrované účty či vybírala v hotovosti, a to ve velkých částkách a v krátké době po jejich připsání na účty. Nejedná se proto pouze o možný převod takových prostředků, ale správcem daně jasně popsané předchozí jednání žalobkyně, které tuto obavu posiluje. Žalobkyně přitom nevysvětlila osud takto vybraných částek. Žalovaný také vyzdvihl, že žalobkyně nedisponuje žádným dlouhodobým majetkem, provozovnou ani skutečným sídlem. 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 ze dne 15. 12. 2021, č. j. 10 Afs 274/2021-48 a ze dne 22. 5. 2024, č. j. 1 Afs 130/2023-43). Nulové materiální zázemí umožňuje žalobkyni prakticky ze dne na den ukončit své podnikání a zbavit se veškerého majetku.

V. Závěr a náklady řízení

47. Na základě shora uvedených skutečností soud žalobu shledal nedůvodnou a v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. ji proto zamítl.
48. O náhradě nákladů řízení účastníků řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobkyně v řízení neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení náležela náhrada nákladů řízení, soud tuto náhradu nepřiznal, neboť mu nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém

rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Praha 14. 8. 2024

Mgr. Martin Lachmann
předseda senátu